

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



**Universidad de El Salvador**  
*Hacia la libertad por la cultura*

**“LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO PARTE DE LA ACTIVIDAD  
FINANCIERA DEL ESTADO”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:  
**LICENCIADOS EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

**CERROS ECHEVERRÍA KEVIN ALEXANDER  
PALACIOS SARAVIA JEANNETTE ANDREA**

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO  
**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO 2014

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO  
VICERRECTOR ACADÉMICO  
LICENCIADO SALVADOR CASTILLOS  
VICERECTOR ADMINISTRATIVO

DRA. ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA  
SECRETARÍA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA  
FISCAL GENERAL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

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

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar a Dios todo poderoso; por que en cada fase de mi carrera Universitaria, y que hoy culmino con su ayuda, me ha dado la fuerza, actitud y sabiduría, porque en los momentos más difíciles me ha iluminado y que sin su ayuda esta meta trazada no hubiera sido posible.

A mi madre: Ana Cecilia Echeverría, y sobre todo a mis abuelos: María Esperanza Deras de Alas y René Heriberto Grande Alas que me regalaron lo mejor que se le puede dar a un hijo que es la Educación, feliz de este logro que jamás hubiese sido posible sin ellos y porque con su ejemplo y amor, me han apoyado con gran esfuerzo y sacrificio incondicional; formándome desde un inicio hasta lograr lo que ahora soy, porque este triunfo es también de ustedes; gracias por luchar por mí, gracias por creer en mí, hoy ven realizado su sueño, tengo mucho que agradecerles, tanto que la vida no me alcanzara para pagárselos. Dios les bendiga por siempre.

A mi hermano German Horacio Cerros Echeverría y mis primos René Heriberto Grande y Daniela María Alas Panilla, primordialmente a ti angelita Danielita que desde el cielo me has impulsado para seguir el camino que me viste comenzar.

Agradecimiento a todos mis familiares; mis Tías Rosa Alas, Luz Alas y Tío René Grande, que de una u otra forma estuvieron presentes en los momentos más importantes de mi vida para darme su cariño, apoyo y en especial su confianza.

Por todo este trabajo realizado en compañerismo, tolerancia, respeto, y solidaridad, muy sinceros agradecimiento a mi compañera de tesis: Andrea

Palacios, fue una grata experiencia en donde sin duda, a pesar de todo pudimos culminar de manera exitosa esta etapa de nuestra carrera.

A mis amigos y amigas que a lo largo de la carrera hemos compartido experiencias que por hoy son un recuerdo que quedaran plasmado para siempre en mi mente y mi corazón, gracias por estar ahí, gracias por compartir momentos de alegrías y tristezas, gracias por haberme apoyado en cada una de las etapas de mi vida, brindándome su amistad. se les aprecia de todo corazón.

También a cada uno de los docentes con los que recibí cátedras de excelencia, por darme a conocer en las aulas de clases sus conocimientos de forma integral, en cada materia impartida. De manera muy grata y especial a mi Asesor de Tesis Licenciado Samuel Merino González, quién nos ha encaminado en este trabajo de graduación; mostrándose como un amigo ante nosotros y nos ha ayudado a lograr este objetivo, gracias por brindarme sus conocimientos, atenciones y dedicarnos su tiempo. Dios lo bendiga.

**Kevin Alexander Cerros Echeverría**

## **AGRADECIMIENTOS**

Dedico este triunfo a Dios todo poderoso por guiarme en todo el recorrido de mi camino por darme sabiduría, inteligencia y fortaleza de superar los obstáculos que se me presentaron para concluir mi carrera y poder obtener este triunfo.

A la Virgen María por iluminarme durante el proceso de realización de la tesis.

A mis padres Luz Beatriz Saravia y Jorge Alberto Palacios, por el amor, cariño y paciencia, por todo el apoyo incondicional que me han dado durante toda la carrera y durante la elaboración de la tesis y a quienes dedico este triunfo.

A mis hermanas quienes siempre han estado conmigo apoyándome y animándome en todo momento gracias por su apoyo.

A mi compañero de tesis Kevin Cerros no solo por su compañerismo que nos unió sino por la amistad porque a pesar de las dificultades a las que cada uno nos afrontamos durante la elaboración de nuestro trabajo de graduación, siempre seguimos adelante apoyándonos y creyendo en nosotros mismos.

A nuestro asesor Licenciado Samuel Merino por todo su tiempo, paciencia y dedicación, para poder lograr uno de mis máximos sueños que Dios lo bendiga.

A todas mis amigas por su apoyo incondicional y animarme a continuar siempre adelante, por permitirme compartir momentos de su vida, sabiendo

que en momentos difíciles nuestra amistad se une más y sobre todo por su gran tolerancia y paciencia, gracias por su tiempo y apoyo moral e incondicional.

**Jeannette Andrea Palacios Saravia**

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	i
--------------------	---

### CAPITULO I

#### BOSQUEJO DEL TRABAJO

#### “LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO PARTE DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO”

1.1. OBJETO DE ESTUDIO.....	1
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.2.1. Situación del Problema	
1.2.2. Enunciado del Problema .....	2
1.3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	
1.3.1. Delimitación Espacial	
1.3.2. Delimitación Temporal	
1.4. JUSTIFICACIÓN	
1.5. OBJETIVOS.....	3
1.5.1. Objetivo General	
1.5.2. Objetivos Específicos	
1.6. MARCO CONCEPTUAL.....	4
1.6.1. Concepto de Ingreso	
1.6.2. Concepto de Ingreso Público .....	5
1.6.3. Sujetos que intervienen.....	6
1.6.4. La Actividad Financiera: Conceptualización.....	8
1.6.5. Concepto de Actividad Financiera.....	9
1.6.6. Derecho Financiero.....	11
1.6.7. Derecho Tributario .....	12

1.7. MARCO JURÍDICO.....	15
1.8. SISTEMA DE HIPÓTESIS Y OPERACIONALIZACIÓN .....	18
1.8.1. Hipótesis de Trabajo	
1.8.2. Operacionalización de las Hipótesis .....	19
1.9. ESTRATEGIA METODOLÓGICA	
1.9.1. Tipo de Investigación.....	20
1.9.2. Métodos, Técnicas e Instrumentos	
1.9.2.1 Métodos Generales	
1.9.2.2 Métodos Específicos	
1.9.3. Procedimiento de Ejecución.....	21

**CAPITULO II**  
**DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

2.1. BASES HISTÓRICAS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO .....	22
2.1.1. Noción	
2.1.2. Importancia del Tema	
2.1.3. Esbozos Financieros anteriores al Siglo XVII .....	23
2.1.4. Avances Operados a partir del Siglo XVII .....	25
2.1.4.1. El Cameralismo.....	27
2.1.4.2. La Fisiocracia .....	28
2.1.4.3. El Liberalismo Clásico.....	29
2.1.5. Las Finanzas Públicas como Disciplina Independiente de la Economía. (Siglo XIX).....	32
2.1.6. Tendencias Contemporáneas (Siglo XX) .....	35
2.1.7. Decadencia del Intervencionismo y Teorías Afines .....	38
2.1.8. El Neoliberalismo o “Liberalismo Pragmático” .....	44
2.1.9. Historia en El Salvador.....	47



2.1.10. Concepto de Actividad Financiera .....	58
2.1.11. Aspectos que contiene la Actividad Financiera del Estado.....	64
2.1.12. Características .....	66
2.1.13. Sujetos de la Actividad Financiera .....	67
2.1.14. Elementos de la Actividad Financiera .....	68

### **CAPITULO III**

#### **LOS INGRESOS PÚBLICOS**

3.1. DEFINICIÓN CONCEPTUAL.....	69
3.2. LOS RECURSOS PÚBLICOS .....	71
3.3. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DEL INGRESO PÚBLICO.....	73
3.3.1. Concepto	
3.3.2. Características .....	78
3.3.3. Fundamento del Ingreso Público .....	79
3.4. LOS INGRESOS PÚBLICOS EN GENERAL.....	81
3.5. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS .....	84
3.5.1. Ingresos Estatales, Municipales e Institucionales.....	85
3.5.2. Ingresos Originarios y Derivados	
3.5.3. Ingresos Normativos y Contractuales .....	87
3.5.4. Ingresos Ordinarios y Extraordinarios .....	88
3.5.5. Ingresos Presupuestarios y Extrapresupuestarios .....	90
3.5.6. Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado.....	92
3.5.7. Otras Clasificaciones .....	94
3.6. INGRESOS TRIBUTARIOS: LOS TRIBUTOS COMO FUENTES DE INGRESO PÚBLICO.....	96
3.6.1. Antecedentes de los Tributos.....	97

3.6.1.1. Evolución Histórica de los Tributos a Nivel Internacional .....	98
3.6.1.2. Inicios del Tributo en El Salvador.....	99
3.6.2. Generalidades.....	100
3.6.3. Sistema Tributario.....	101
3.6.4. Régimen y Sistema Tributario.....	102
3.7. DEFINICIÓN DE TRIBUTO.....	103
3.8. FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS.....	105
3.9. CARACTERÍSTICAS .....	106
3.10. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS .....	109
3.10.1. IMPUESTOS.....	110
3.10.1.1. Objetivo	
3.10.1.2. Definición .....	111
3.10.1.3. Definiciones Doctrinarias .....	115
3.10.1.4. Elementos.....	116
3.10.1.5. Naturaleza Jurídica .....	118
3.10.1.6. Clases de Impuestos.....	119
3.10.1.6.1. Internos y Externos	
3.10.1.6.2. Directos e Indirectos	
3.10.1.6.3. Reales y Personales .....	124
3.10.1.6.4. Subjetivos y Objetivos.....	125
3.10.1.6.5. Periódicos e Instantáneos.....	126
3.10.1.6.6. Generales y Especiales .....	127
3.10.1.6.7. Transitorios y Permanentes	
3.10.1.6.8. Regresivos y Progresivos .....	128
3.10.1.7. Finalidades de los Impuestos.....	130
3.10.1.8. Efectos Económicos de los Impuestos.....	131
3.10.1.9. Fundamento Ético – Político.....	132

3.10.2. TASAS .....	133
3.10.2.1. Definición y Elementos.....	134
3.10.2.2. Características .....	138
3.10.2.3. Clasificación.....	140
3.10.2.4. Sujetos.....	142
3.10.2.5. Determinación del Importe.....	143
3.10.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES .....	144
3.10.3.1. Concepto.....	145
3.10.3.2. Sujetos.....	147
3.10.3.3. Características .....	149
3.10.3.4. Clasificación	
3.10.3.5. Diferencia de las Contribuciones Especiales con el Impuesto y las Tasas.....	150
3.10.4 Diferencias entre Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales .....	151

## **CAPITULO IV**

### **LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS**

4. CLASIFICACIÓN .....	154
4.1. LOS INGRESOS PATRIMONIALES	
4.1.1. Concepto.....	156
4.1.2. Recursos Patrimoniales Propiamente Dichos o de Dominio.....	161
4.1.3. Bienes de Dominio Público	
4.1.4. Bienes de Dominio Privado.....	162
4.2. LOS INGRESOS MONOPOLÍSTICOS .....	163
4.2.1. Concepto y Clases	
4.2.1.1. Monopolios de Derecho	

4.2.1.2. Monopolios de Hecho	
4.2.2. Monopolios Fiscales .....	167
4.2.3. ¿Por qué surgen los Monopolios? .....	168
4.3. INGRESOS FINANCIEROS POR OPERACIÓN DE CRÉDITO	
4.4. LOS PRECIOS PÚBLICOS.....	169
4.4.1. Concepto	
4.5. INGRESOS POR SANCIONES PATRIMONIALES .....	171
4.5.1. Concepto	

**CAPITULO V**  
**LA DEUDA PÚBLICA COMO MEDIO**  
**DE OBTENCIÓN DE INGRESOS**

5.1. CRÉDITO PÚBLICO, EMPRÉSTITO Y DEUDA PÚBLICA.....	173
5.2. GENERALIDADES DE LA DEUDA.....	175
5.3. DEUDA PÚBLICA .....	177
5.3.1. Naturaleza Jurídica	
5.3.2. Concepto y Características .....	178
5.3.3. Clases de Deuda Pública.....	180
5.3.3.1. Deuda Interna .....	182
5.3.3.2. Deuda Externa .....	183
5.3.3.3. Deuda Flotante y Deuda Consolidada .....	184
5.3.3.4. Deuda Directa y Deuda Indirecta .....	186
5.3.3.5. Deuda Real y Deuda Ficticia	
5.3.3.6. Deuda Amortizable y Perpetua.....	187
5.4. AVAL.....	188
5.4.1. Generalidades	
5.4.2. Concepto.....	189
5.4.3. El Aval en cuanto a la Deuda Pública	

5.4.4. Sujetos .....	190
5.4.5. Forma	
5.5. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA .....	191

**CAPITULO VI**  
**CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

6.1. CONCLUSIONES .....	192
6.2. RECOMENDACIONES .....	193
BIBLIOGRAFÍA .....	196

## ABREVIATURAS

Admón.	Administración.
Art.	Artículo
C.Com.:	Código de Comercio.
CC.	Código Civil
CM.	Código Municipal
Cn.	Constitución
CT.	Código Tributario
Ed.	Edición
Edit.	Editorial
Ibíd.:	Igual que la referencia anterior.
IG:	Ingreso.
IMPTO.:	Impuesto.
Inc.	Inciso
LGTM	Ley General Tributaria Municipal
núm.	Número
Ob. cit.	Obra Citada
p.	Página
pp.	Páginas
Rep.:	República
ss.	Siguiente

## **SIGLAS**

IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado.
DO	Diario Oficial
PIB	Producto Interno Bruto

## INTRODUCCIÓN

El estado gasta importantes sumas de dinero de forma directa o indirecta en la economía; estos recursos se recaudan fundamentalmente a través de los Ingresos Públicos Tributarios. El proceso de obtención y recaudación de ingresos y de realización de gastos, así como su incidencia dentro de la economía recibe el nombre de Actividad Financiera del Estado.

En el presente informe final de investigación titulado “Los Ingresos Públicos como parte de la Actividad Financiera del Estado”, el cual tiene por objeto presentar un estudio de carácter Bibliográfico-Documental, en el que estableceremos las formas en que el Estado percibe u obtiene ingresos; entendiéndose por Ingreso Público de manera general y sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad. Esos ingresos que el Estado recauda, según la Doctrina, tiene varias clasificaciones, encontrándose entre una de estas, la de los llamados ingresos no tributarios e ingresos tributarios, de igual manera se hará un breve estudio referente a la Deuda Pública ya que después de los tributos la Deuda Pública representa la segunda en importancia entre las formas de ingreso a disposición del Estado; por todo ello, es necesario estudiar la forma en la que la doctrina y nuestra legislación se manifiestan sobre este tema en específico.

Se tiene la expectativa que este trabajo de investigación sea un aporte para grupos de todos los sectores que tengan interés en conocer más a fondo el tema que nos ocupa, siendo aquí las formas por la cuales el Estado percibe u



obtiene ingresos, y de esta manera cumplir un requisito de seminario de graduación para optar al grado de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas.

El informe final se encuentra redactado en cinco capítulos, los cuales se encuentran así:

El Capítulo Uno: Contiene el Planteamiento del Problema, el Enunciado del Problema, Delimitación del Problema, Justificación, los objetivos, Marco Conceptual, Marco Jurídico, Sistema de Hipótesis y de Operacionalización, así como también la estrategia metodológica. .

El Capítulo Dos: denominado con el título “De la Actividad Financiera del Estado”, en este capítulo se desarrolla lo que es la base histórica general de la Actividad Financiera del Estado donde se esbozaran los avances que han surgido históricamente en dicha Actividad desde sus inicios hasta la actualidad, de igual manera, se hace un breve resumen histórico en relación a los inicios en nuestro país referente a esa misma Actividad Financiera del Estado. En el transcurso de este capítulo estudiaremos de manera general lo referente a sobre el qué consiste dicha Actividad Financiera del Estado estableciendo su concepto, aspectos, características, sujetos y elementos que contiene esa actividad.

El Capítulo Tres: el que se ha denominado con el título “Los Ingresos Públicos”, siendo estos la base principal del presente trabajo de graduación; y siendo uno de los elementos más importantes de la Actividad Financiera aparte del Gasto Público, que puede definirse de manera general y sencilla como aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad,

dicho lo anterior en este capítulo se abordará su concepto, características fundamento del mismo, así como también su clasificación tanto doctrinaria como legalmente lo establece el Código Tributario de la República de El Salvador en su Artículo 12 en el cual nos da una clasificación de estos ingresos, llamados también Tributos, los cuales son: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales; de ellos se hará su estudio contemplando tanto su definición, naturaleza jurídica, características, clasificaciones y diferencias entre ellas.

El Capítulo Cuatro: denominado con el título “Los Ingresos No tributarios”, cabe destacar que a los ingresos que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales se denominan ingresos tributarios, por el contrario, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios, estos últimos, los cuales son los que se estudiarán en este capítulo haciendo énfasis en cada uno de sus definiciones y clasificaciones, por exclusión podemos decir que son en los que el Estado no utiliza el Poder Tributario para poderlos obtener, así tenemos por ejemplo: los Ingresos Patrimoniales y los Ingresos Monopolísticos así como también los ingresos financieros por operaciones de crédito, los precios públicos y finalmente los ingresos patrimoniales.

El Capítulo Cinco: denominado “La Deuda Pública como Medio de Obtención de Ingresos”, siendo que al igual que cualquier otra unidad económica del sistema, el sector público puede obtener los fondos que estime oportunos mediante la venta de títulos-valores en los mercados de capitales, ya sean estos nacionales o internacionales. Tal modalidad de ingreso público por cuenta de capital, comúnmente denominado Deuda Pública, se instrumentaliza mediante un contrato de préstamo entre un organismo público generalmente el Estado (pero no necesariamente él) y otro agente

económico del sistema, en virtud del cual, la unidad pública se compromete al pago periódico de unos intereses y a la eventual devolución del capital prestado, caso de que la deuda contraída tenga carácter amortizable. Es por ello que se hace un estudio referente a la misma por ser un medio de obtención de ingresos digamos Extraordinario para el Estado con sus ventajas y desventajas.

El Capítulo Seis; denominado “Conclusiones y Recomendaciones”, con este capítulo se finaliza con el trabajo de investigación realizado, así como las recomendaciones, que se realizan con la misma, asimismo, se presenta la variada bibliografía, la cual ha sido utilizada en el desarrollo de la investigación.

**CAPITULO I**  
**BOSQUEJO DEL TRABAJO “LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO PARTE  
DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO”**

**1.1 OBJETO DE ESTUDIO**

El Presente Trabajo de Investigación tiene como objeto de estudio, los Ingresos Públicos como parte de la Actividad Financiera del Estado, su aplicación y la forma que nuestra Legislación lo regula.

**1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

**1.2.1 Situación del Problema**

Se suele entender por ingreso público toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo primordial es financiar los gastos públicos. Ahora bien, esos ingresos que el Estado recauda, según la Doctrina, tiene varias clasificaciones, encontrándose entre una de estas, la de los llamados ingresos no tributarios e ingresos tributarios. Los Ingresos Tributarios, se entienden como aquellos emolumentos que ingresan a las arcas del Estado o del Municipio provenientes de cargas tributarias; o, lo que es lo mismo, de detracciones coactivas de riqueza denominadas tributos, los que se reflejan en la Legislación Tributaria, en la cual se manifiestan tres formas, los cuales son: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales, de las cuales no se puede decir que son las únicas formas en que la actividad financiera del Estado percibe u obtiene ingresos, debido a que la diversa Doctrina, establece otras formas en que éste percibe ganancias de forma genérica. Y es a partir de lo anterior, que se plantea la siguiente interrogante: ¿Las tres formas en que el Estado percibe ganancias mediante su actividad

financiera y que están destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, que señala la Legislación tributaria, son las únicas por medio de las cuales el Estado percibe u obtiene ingresos?

### **1.2.2 Enunciado del Problema**

¿Podría considerarse que las formas en que la actividad financiera del Estado percibe u obtiene ingresos son únicamente las que se encuentran reguladas en el Art. 12 del Código Tributario?

## **1.3 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA**

### **1.3.1 Delimitación Espacial**

La presente investigación se realizará en todo el territorio salvadoreño, en virtud de que la normativa a estudiar se aplica en dicho espacio.

### **1.3.2 Delimitación Temporal**

La investigación se llevará a cabo en un espacio temporal comprendido desde el día 7 de agosto de dos mil trece, hasta 15 mayo de dos mil catorce, año para el cual pretendemos haber terminado nuestra tesis de grado.

## **1.4 JUSTIFICACIÓN**

La importancia de investigar los Ingresos Públicos que se encuentran regulados en los Arts. 12 al 15 del Código Tributario es la de poder determinar si además de las Tasas, los Impuestos y las Contribuciones Especiales, existen otras formas por medio de las cuales el Estado puede

percibir Ingresos y si éstos son viables al momento de su adquisición, si bien es cierto, el Código Tributario establece estas tres formas, pero Doctrinariamente se pueden distinguir una gran variedad de medios para que el Estado pueda recaudar fondos es por ello, que la presente investigación se justifica a partir de lo que dispone la citada ley y la variada Doctrina al considerar que existen otras formas en que el Estado percibe u obtiene ingresos por lo que en esta investigación se hace un estudio de manera específica detallando cuales son los otros medios de Ingresos Públicos que tiene el Estado como parte de su Actividad Financiera y que no se encuentran regulados en la Ley Positiva, esto en cierta medida viene a reafirmar el estudio Bibliográfico - Documental, lo cual fundamenta y justifica la presente investigación.

## **1.5 OBJETIVOS**

A lo largo de esta investigación se pretende alcanzar distintos objetivos, los cuales servirán como parámetros para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

### **1.5.1 Objetivo General**

Presentar un estudio Bibliográfico Documental, coherente y ordenado sobre la **LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO PARTE DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

### **1.5.2 Objetivos Específicos**

- a) Analizar y desarrollar las características de la Actividad Financiera del Estado.

- b) Identificar de manera concreta las distintas formas en que la actividad financiera del Estado percibe u obtiene ingresos.
- c) Desarrollar de forma específica las distintas clasificaciones de los Ingresos Públicos.
- d) Identificar; clasificar y caracterizar la Deuda Pública como un medio de obtener ingresos que tiene el Estado en su Actividad Financiera.

## **1.6 MARCO CONCEPTUAL**

Antes de desarrollar los Ingresos Públicos como parte de la Actividad Financiera del Estado y establecer las formas en que éste percibe u obtiene ingresos, la cual se hace alusión más adelante, es menester conocer algunos conceptos que sirven como parámetros para entender mejor el conocimiento de estas formas en que el Estado se beneficia de ellos en gran manera.

### **1.6.1 Concepto de Ingreso**

En diversos documentos, libros, revistas, etc., se encuentran una serie de acepciones, relacionadas a la terminología “ingreso”<sup>1</sup> e “Ingreso Público”, entre las cuales cabe destacar, las acepciones que le dan diversos autores, al hablar de dichos términos, teniendo así:

Aragón, Ingreso es toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona. Todo bien

---

<sup>1</sup> En primer lugar y de manera general, se conoce como Ingreso a todo monto que el sujeto obtenga por su trabajo personal, prestado en relación de dependencia o en forma independiente, tales como remuneraciones, honorarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, rentas vitalicias, bonos de productividad y en general toda retribución por servicios personales. Asimismo, se encuentran incluidas aquellas condiciones de trabajo que perciben los Congresistas en actividad o equivalentes a que tengan derecho los demás funcionarios y servidores públicos.

patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico.<sup>2</sup>

Bayona, define la palabra ingreso como todo bien patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico.<sup>3</sup>

En sentido económico, los ingresos son los caudales que entran en poder de una persona o de una organización. Un sujeto puede recibir ingresos (dinero) por su actividad laboral, comercial o productiva.

En una economía capitalista, el nivel de ingresos está asociado a la calidad de vida. A mayores ingresos, más consumo y ahorro. En cambio, con ingresos escasos o nulos, las familias no pueden satisfacer sus necesidades materiales.

### **1.6.2 Concepto de Ingreso Público**

Para la investigación en cuestión, interesan Los ingresos de un Estado, que se conocen como Ingresos Públicos y se generan a partir del cobro de impuestos, la venta o alquiler de propiedades, la emisión de bonos y las utilidades de las empresas públicas, entre otras actividades. Estos ingresos permiten el desarrollo del gasto público. Los Estados también reciben ingresos, llamados ingresos públicos.

---

<sup>2</sup>**ARAGON, Manuel**, *Constitución y Democracia*, 1ra. Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1989, p. 83

<sup>3</sup>**BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH**, *Derecho Financiero, Vol. I*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 557



El Estado recibe, con el presupuesto público, ingresos por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas, por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas o por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros.

Cuando los ingresos provienen de impuestos se denominan ingresos tributarios; en cambio, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios. Con los ingresos, los gobiernos pueden realizar sus gastos, sus inversiones, etc.

Sainz de Bujanda define a los Ingresos Públicos como: “Los fondos que a merced del ejercicio de la actividad de la Hacienda Pública afluyen efectivamente al Tesoro Público”.<sup>4</sup>

Por su parte Ignacio Blanco Ramos los define así: “Los Ingresos Públicos, son las cantidades que el Estado y demás corporaciones, obtienen en la formas que sea, para hacer frente a toda necesidad de índole pública”.<sup>5</sup>

El anterior concepto es uno de los más acertados que se pueden encontrar.

### **1.6.3 Sujetos que Intervienen:**

a. Sujeto Activo<sup>6</sup>: El Estado, ente público que gestiona el tributo y que dispone de las correspondientes potestades administrativas.

---

<sup>4</sup>**SÁINZ DE BUJANDA, Fernando**, *Hacienda y Derecho, Institutos de Estudios Públicos*, 1ra. Edición, Tomo I, Madrid, 1962, p. 20

<sup>5</sup>**BLANCO RAMOS, Ignacio**, *Principios de Hacienda Pública*. 1ra. Edición, León. 1971. p. 94.

<sup>6</sup> Es aquel que tiene la potestad para exigir el pago de tributos. La Constitución determina que tal potestad recae en el Estado y, en su extensión, en las comunidades autónomas y las corporaciones locales.

- b. Sujeto Pasivo<sup>7</sup>: Toda persona que incurre en los supuestos que regula el impuesto.
- c. Objeto material: Actualmente sólo es concebible una cierta cantidad de dinero.
- d. Causa: Desde el punto de vista del Derecho la causa es la ley. Desde la perspectiva económica, la causa es la necesidad de recabar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas.
- e. Fines: Recaudatoria o contributiva; y, Ordenatoria.
- f. Naturaleza: La obligatoriedad, y, Ausencia de contraprestación.

En un Estado, cualquiera que sea la doctrina política que desarrolla el problema principal que se confronta es el proporcionar bienes y servicios a los asociados, teniendo en todo caso que proveerse de los medios materiales necesarios para cumplir con esa finalidad.

Para procurarse bienes, el Estado realiza una actividad financiera y los ingresos obtenidos son conocidos con la denominación genérica de ingresos públicos.

Es cosa ya de cada Estado, determinar qué reglas, qué principios han de seguirse para obtener esos recursos.

Por lo que los Ingresos Públicos, son “Obligaciones coactivas y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a factores del Estado o de los entes menores a él subrogados<sup>8</sup> en virtud de lo

---

<sup>7</sup> Persona física o jurídica que la ley designa como obligado al pago de un tributo, ya sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente. Es la persona física o jurídica obligada a cumplir las prestaciones tributarias, es decir, a declarar y pagar los impuestos correspondientes.

<sup>8</sup> **VILLEGAS, Héctor**, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3<sup>a</sup>

establecido por una disposición legal que, además, es la que regula las condiciones en que tal prestación ha de concretarse”.

Corresponde ahora determinar, de qué medios se vale el Estado<sup>9</sup> para obtener estos recursos o lo que es lo mismo, de donde provienen los ingresos estatales. Jurídicamente hablando, se puede afirmar que los ingresos públicos provienen de dos fuentes principales, una extracontractual y la otra contractual.

Son ingresos públicos extracontractuales, los que provienen de un simple hecho al cual la ley le atribuye determinadas consecuencias que se traducen en ingresos para las arcas fiscales, y se puede citar como ejemplo: la realización de una compraventa, consumir un determinado producto, percibir una determinada cantidad de ingresos en un ejercicio fiscal determinado.

Entre los ingresos que provienen de un contrato, es decir, de un acuerdo de voluntades destinado a producir determinadas<sup>10</sup> consecuencias generadoras de ingresos estatales, se pueden mencionar los empréstitos.

#### **1.6.4 La Actividad Financiera: Conceptualización**

Como ya se ha dicho, el objeto de la actividad financiera está constituido por los ingresos y los gastos.

En general, cuando se habla de ingresos, se piensa en un bien que entra en

---

Edición, Editorial De palma, Buenos Aires, 1980, p. 154.

<sup>9</sup> **ARGUMEDO, Enrique**, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974. p. 36.

<sup>10</sup> **BAYONA DE PEROGORDO, J.**, *El Patrimonio del Estado*, 1ra. Edición, Editorial IEF, Madrid, 1977. p.80.

un patrimonio<sup>11</sup>; de ahí que en algunos países se hable de “entradas” del Estado. Es un concepto dinámico que supone un movimiento de fuera a adentro de un patrimonio. Por ello, el concepto de ingreso es, de acuerdo a Sainz Bujanda, “más restringido que el concepto de medio para la satisfacción de las necesidades públicas del que constituye una especie. Son medios y no ingresos. Por ejemplo, los bienes que en un momento dado pertenecen al Estado, sean patrimoniales o de dominio público, así como las prestaciones personales<sup>12</sup> establecidas “*ex lege*”<sup>13</sup>.

### 1.6.5 Concepto de Actividad Financiera

Es el conjunto de operaciones del Estado que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad<sup>14</sup>. La actividad financiera es una actividad que desempeñan los entes públicos y su finalidad es la obtención de ingresos y la realización de gastos con los que afrontar las necesidades de la colectividad social, necesidades que pasa fundamentalmente por los pilares que contribuyen al progreso social: educación pública, sanidad pública.

En otras palabras la actividad financiera se refiere al conjunto de recursos (ingresos y gastos) que los entes públicos necesitan, para la satisfacción de sus necesidades y las necesidades colectivas para toda la población. Todo grupo social organizado, ya sea público o privado necesita medios

---

<sup>11</sup> **KURY DE MENDOZA, S. y otros.** *Manual de Derecho Financiero*, 1ª Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 199.

<sup>12</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** “*Lecciones de Derecho Financiero*”, 9ª Edición, Universidad Complutense facultad de Derecho, Madrid, 1991, p. 120.

<sup>13</sup> Según ley; por disposición de la misma.

<sup>14</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor,** “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, 9ª Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, p. 14.

económicos para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trata del Estado o los demás entes públicos esa actividad y obtención de medios económicos necesarios para el sostenimiento de los servicios públicos y la consecución de las finalidades recibe el nombre de “Actividad Financiera<sup>15</sup>”.

La actividad financiera del Estado comienza desde el momento en que éste se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías, y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causará cumplir su deber de satisfacción de las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público<sup>16</sup> o medio de satisfacer la necesidad.

El Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que les permitan satisfacer las necesidades de la mayoría de habitantes de un país mediante la realización de los servicios públicos.

La Actividad Financiera del Estado puede descomponerse en dos momentos:

- 1) La obtención de ingresos ya, que el Estado debe de recaudar fondos<sup>17</sup> para poder satisfacer las necesidades publicas; y
- 2) La gestión de estos recursos, entendiendo esta gestión como los gastos

---

<sup>15</sup> De igual manera se conoce como toda aquella actividad que el estado efectúa, relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensable para satisfacer las necesidades públicas así como las propias necesidades del estado.

<sup>16</sup> Cuando hablamos de servicio público, entendemos que es un servicio o una obra hecha por el gobierno. Son aquellos que satisfacen las necesidades básicas de las personas ejemplo acceso al agua. Es el conjunto de prestaciones reservadas en cada Estado a la órbita de las administraciones públicas y que tienen como finalidad ayudar a las personas que lo necesiten.

<sup>17</sup> Reunir dinero o fondos para una determinada causa.

de los ingresos que el Estado recolecta, los cuales deben ser destinados a la satisfacción de las necesidades de la población, a la elaboración de proyectos u otras gestiones que corren directamente por cuenta del Estado y que son beneficios directos de las personas.

Después de lo anterior, se puede definir a la Actividad Financiera como aquella actividad que desarrolla el Estado y demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos<sup>18</sup>.

La actividad financiera del Estado esta constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y de realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo. Se encuentra realizada por el Estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado Fiscal o Financiero<sup>19</sup>, que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, lo que realizara de conformidad con el presupuesto legalmente aprobado.

### **1.6.6 Derecho Financiero<sup>20</sup>**

El Derecho Financiero es aquel conjunto de normas jurídicas que se encarga de regular la Actividad Financiera de un Estado en el establecimiento, obtención, manejo y erogación del gasto público; además ajusta la relación

---

<sup>18</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op. Cit. p. 15.

<sup>19</sup> Este poder, es un conjunto de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para ordenar jurídicamente la actividad financiera.

<sup>20</sup> Rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Pública del Estado y de las restantes Entidades Públicas (territoriales e institucionales) y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que los mencionados sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

entre el Estado, sus órganos y los particulares.

Conforme a Pugliese, el Derecho Financiero es “la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, así como, el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas”.<sup>21</sup>

Para Sainz de Bujanda,<sup>22</sup> “es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”.

De manera que, el Derecho Financiero regula la obtención, el manejo y la aplicación del patrimonio del Estado, por lo que no se le considera como un ente autónomo sin embargo, en dicho derecho se engloban todos los principios y normas relativas a la actividad Financiera del Estado con la ayuda del Derecho Fiscal y del Derecho Tributario.

### **1.6.7 Derecho Tributario**

El Derecho Tributario es el encargado de la actividad del Estado, el cual regula la obtención de recursos fundados en el poder, teniendo como fin principal establecer una obligación en las contribuciones para la ayuda al

---

<sup>21</sup> **PUGLIESE, Mario.** *Derecho Financiero*, 1ra. Edición, Fondo de Cultura Económica. México, 1939, p. 22.

<sup>22</sup> **SAINZ de Bujanda, Fernando.** *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, 1ra. Edición, Comisión Viaje de Estudios. Buenos Aires, 1999, p. 36

gasto público, por medio de una relación jurídica tributaria.<sup>23</sup>

En el año posterior a 1920, el Derecho Tributario era conocido como el Sistema de Derecho de la Imposición, el cual regulaba los derechos y deberes que emanan de la relación jurídica tributaria impositiva, su objeto y los procedimientos necesarios para la recaudación, determinación y tutela de los impuestos. Consecuentemente, en el año de 1926 surgió en Austria, “Las Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario”, escritas por Hans Nawiasky, la cual estudiaba las relaciones jurídicas.<sup>24</sup>

De la Garza, dice que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos. Esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, así como a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.<sup>25</sup>

Por otra parte, Adolfo Atchabahian menciona que el Derecho Tributario es: Aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en

---

<sup>23</sup> Se entiende por relación jurídico tributaria a aquella relación constituida por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo en el cual se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria (**MARGAÍN, Emilio**, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 1ra. Edición, México, 2002, p. 267).

<sup>24</sup> Nawiasky, proclama al lado de la obligación o relación tributaria de dar consistente en el pago del tributo, la existencia de hacer, de no hacer, o de dejar de hacer que se extienden sobre la relación del pago de la deuda cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Las obligaciones nacen cuando se realiza el presupuesto de hecho tributario legalmente previsto para aquellos a los que se exige el comportamiento establecido, la obligación de hacer.

<sup>25</sup> **DE LA GARZA, Sergio Francisco**. *Derecho Financiero Mexicano*, 1ra. Edición, Editorial Porrúa. México, 2002. p. 26.



tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos.

Dino Jarach,<sup>26</sup> con su obra clásica *El hecho Imponible*, mostró la base de este derecho por medio de la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, además, realizó un estudio del hecho imponible para demostrar la autonomía del Derecho Tributario. Así mismo, menciona que el derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, es decir, del poder de imperio en lo que se refiere la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley. Y es en ese supremo principio que se encuentra la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, porque no se debe olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado moderno de Derecho.

De la misma manera, encontramos a Gianini, el cual nos define al derecho tributario como “aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”. Sin embargo la teoría de la relación tributaria realizada por dicho autor fue severamente criticada debido a que no logró ofrecer una explicación científica convincente.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Para Dino Jarach, el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad Pública que tenga derecho a integrarlo. Son tres elementos constitutivos de un tributo: a) la coerción, ésta no deriva de una manifestación de la voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho a imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria; b) la relación entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, posee el derecho; y c) es la misma ley de la que surgen diferentes circunstancias, además de la prestación pecuniaria (**JARACH, Dino**, *El hecho Imponible*, 1ra. Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 14).

<sup>27</sup> **QUINTANA VALTIERRA, Jesús**. *Derecho Tributario Mexicano*. 1ra. Edición, Editorial

El Derecho Tributario consta de autonomía. Y tiene como principio fundamental el de legalidad, esto quiere decir que cualquier tributo que se quiera ejercer deberá de estar establecido en ley, enunciándose el principio “*nullum tributum sine lege*” el cual nos menciona Jarach.<sup>28</sup>

Sin embargo, debido a todas las teorías existentes acerca del Derecho Tributario podemos resumir que es aquel que forma parte del Derecho Financiero, y que se refiere a las contribuciones que aporta el pueblo para sufragar el gasto público. Esto a través de la imposición del Estado, por lo que cabe mencionar que para la existencia de éste Derecho se debe considerar: la relación jurídica tributaria, el hecho imponible y la imposición de un procedimiento tributario, éste último ha sido sustituido paulatinamente por un acto de control y fiscalización.

## 1.7 MARCO JURÍDICO

La actividad del Estado, se aprecia tanto por el conjunto de actos materiales y jurídicos que realiza, como también, por las diversas operaciones y tareas que ejecuta, como consecuencia de las atribuciones que la legislación positiva le otorga, a fin de que pueda alcanzar sus fines.<sup>29</sup> Estas atribuciones que el Derecho positivo le señale al Estado, están íntimamente vinculadas, a las relaciones que en un momento dado, guarda el Estado con los

---

Trillas. México 1999. p. 42

<sup>28</sup> Jarach nos enuncia el principio *nullum tributum sine lege*, que significa la existencia de un hábeas de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde, entonces, por lo menos aquella autonomía estructural que corresponden al derecho penal, el cual sin una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural que al derecho civil. (Jarach, Dino. Ob. Cit. pp. 30-34)

<sup>29</sup> GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, 1ra. Edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, Vol. I, p. 11

particulares, ya que las necesidades individuales y generales que existen en toda colectividad, se satisfacen por la acción del Estado y por la de los particulares.<sup>30</sup> El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado, implica necesariamente gastos, que éste debe atender, procurándose los recursos indispensables, a través de los ingresos del Estado conocidos con el nombre de Ingresos Públicos.

En un Estado liberal, no intervencionista, los ingresos públicos no tendrían otra finalidad que la estrictamente fiscal, o sea, suministrar recursos que los entes públicos necesitan para cumplir las funciones de administración”.<sup>31</sup> En cambio, en un Estado intervencionista, que mediatice la vida social para asegurar una mejor utilización y distribución de los recursos económicos, los ingresos públicos constituirán herramientas por los cuales se detraen rentas a los particulares para darles un empleo más adecuado a los fines que en ese momento histórico persigue la comunidad. Es el fin funcional de la Hacienda Pública, en el aspecto del ingreso.<sup>32</sup>

Se dice que todas las manifestaciones del orden jurídico tienen su fundamento en el “Derecho Constitucional”, razón por la cual se le ha llamado “Derecho Fundamental”. Se dice también que los principios básicos que animan la legislación tributaria de un país, deben de buscarse en los lineamientos consagrados en la Constitución Política<sup>33</sup>. Se puede decir que los Tributos se encuentran regulados en la Constitución de la Republica en el

---

<sup>30</sup> **AHUMADA, G.** *Tratado de Finanzas Publicas*, 1ª Edición, Ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969, p. 19

<sup>31</sup> **FERNANDEZ, Tomas Ramón,** *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, p. 167.

<sup>32</sup> **LOZANO SERRANO, C.** *Intervencionismo y Derecho Financiero*, 1º Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1987. p. 126.

<sup>33</sup> La Constitución Política es nuestra máxima ley. Como ella misma lo dice es la norma de normas. En otras palabras, es un conjunto de reglas que establece la forma en que debemos comportarnos todos los que viven en un país para que exista bienestar y poder vivir en paz.

capítulo V Artículo 195<sup>34</sup>, el cual establece que “La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República y entre las atribuciones más importantes de esta es, que deberá Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de Impuestos, Tasas, derechos y demás Contribuciones, cuando la ley lo determine”. Además los tributos se encuentran regulados en las leyes secundarias, dentro del Código Tributario se regulan en el título I, capítulo IV. El Código Tributario de la República de El Salvador, contiene en su conjunto, los Principios y Normas Jurídicas que son aplicables a todos los tributos internos del país que están legalmente bajo la competencia jurídica de la Administración Tributaria. El Ente Rector de la Administración Tributaria salvadoreña es el Ministerio de Hacienda<sup>35</sup>.

Se hace un breve análisis de los Artículos 11 al 15 del CT. Destacándose lo siguiente:

El Artículo 11 CT., en el cual se da una definición de los Tributos estableciendo que son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>34</sup> **Constitución de la Republica de El Salvador**, D.L. N° 36, del 27 de mayo de 2009, publicado en el D.O. N° 102, Tomo N° 383, del 4 de junio de 2009.

<sup>35</sup> Cabe destacar que la Hacienda Pública, Desde un punto de vista subjetivo es la administración fiscal o fisco: conjunto de órganos de la administración de un Estado encargados de hacer llegar los recursos económicos a las arcas del mismo, así como a los instrumentos con los que dicho Estado gestiona y recauda los tributos, englobando tanto los ingresos como los gastos, lo cual supone tanto la planificación de los tributos y demás ingresos del estado (precios públicos, loterías, sanciones, etc.), como la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para su aprobación por el órgano correspondiente (Congreso, Parlamento u otro). La hacienda pública depende normalmente del Ministerio de Economía y Hacienda.

Artículo 12 CT., se da una clasificación de los Tributos. Se clasifican en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

Artículo 13 CT., establece una definición de Impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Artículo 14 CT., referente a la definición de Tasa, se dice que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

Por el contrario el Artículo 15 CT., enmarca una definición de Contribución Especial, estableciendo que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. Asimismo en el Capítulo II Artículo 19 CT., encontramos como Sujeto activo de la obligación tributaria al Estado.<sup>36</sup>

## **1.8 SISTEMA DE HIPÓTESIS Y OPERACIONALIZACION**

### **1.8.1 Hipótesis de Trabajo**

Planteamiento de Hipótesis General: Las formas en que la Actividad Financiera del Estado percibe u obtiene ingresos no solo se refieren a las del Art.12 del Código Tributario sino también por otras que establece y clasifica

---

<sup>36</sup> **Código Tributario**, D.L. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

la variada Doctrina, lo que permitirá tener una ampliación de las distintas formas de Ingreso que el Estado percibe mediante su Actividad Financiera y que están destinados a la satisfacción de las necesidades públicas.

Planteamiento de Hipótesis Específica:

HIPÓTESIS I: El estudio de los Ingresos Públicos, de forma general que regula el Código Tributario y los señalados por la diversa Doctrina, nos permite conocer que el Estado mediante su Actividad Financiera tiene diversas formas de obtener ingresos.

HIPÓTESIS II: La Deuda Publica es una fuente de ingreso para la actividad financiera del Estado.

## **1.8.2 Operacionalización de las Hipótesis**

### **1.8.2.1. Variables**

Variable Independiente: Los Ingresos Públicos: Ingresos no Tributarios, ingresos Tributarios; Deuda Publica; Actividad Financiera.

Variable Dependiente: Aplicación de las formas por medio de las cuales el Estado a través de su actividad financiera obtiene Ingresos Públicos Tributarios en el país.

Formas generales en que la actividad financiera del Estado percibe u obtiene ingresos. La deuda pública como una forma de ingreso para el Estado.

## **1.9. ESTRATEGIA METODOLÓGICA**

### **1.9.1 Tipo de Investigación**

El presente trabajo es de carácter Bibliográfico Documental<sup>37</sup>, con el cual se mostrarán, las formas en que la Actividad Financiera del Estado percibe u obtiene ingresos de forma general para luego pasar a lo específico que es la materia Tributaria, como lo regula la Legislación Salvadoreña, y las diversas doctrinas que contraponen lo dicho por nuestra legislación.

### **1.9.2 Métodos, Técnicas e Instrumentos**

#### **1.9.2.1 Métodos Generales**

Análisis: un análisis selectivo de la información recopilada en el proceso de investigación.

Síntesis: resultado del análisis realizado a la información recopilada en el proceso de investigación.

#### **1.9.2.2 Métodos Específicos**

Investigación Bibliográfica Documental: utilizando material bibliográfico obtenido por medio de búsquedas realizadas en bibliotecas, medios electrónicos bibliográficos, revistas judiciales y leyes primarias y secundarias nacionales e internacionales.

---

<sup>37</sup> En el proceso de recolección de información para la construcción de un objeto de investigación o de un proyecto de tesis, la investigación bibliográfica y documental ocupa un lugar importante, ya que garantiza la calidad de los fundamentos teóricos de la investigación. En particular, la investigación documental se define como una parte esencial de un proceso sistemático de investigación científica, constituyéndose en una estrategia operacional donde se observa y reflexiona sistemáticamente sobre realidades (teóricas o no) usando para ello diferentes tipos de documentos.

Análisis de Contenido: evaluando el material con mayor grado de utilidad coherente con la información y metodología utilizada para el desarrollo del informe.

### **1.9.3 Procedimiento de Ejecución**

El primer paso en cuanto a la investigación realizada, fue la selección del tema a desarrollar “Los Ingresos Públicos como parte de la Actividad Financiera del Estado”; luego se procedió con la recopilación de material didáctico para la elaboración del anteproyecto diseño de la investigación a seguir.



## **CAPITULO II**

### **DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

#### **2.1 BASES HISTÓRICAS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

##### **2.1.1 Noción**

En su desenvolvimiento histórico, los estudios financieros han sufrido grandes oscilaciones. Mientras en algunas épocas se consideró que lo financiero era parte de la política general del Estado<sup>38</sup>, en otras se pensó que era un sector de la actividad económica. Si bien la ciencia financiera concluyó por independizarse y comenzó a ser tratada en forma autónoma por diversos autores, siempre se percibió la pugna de inclinar su campo de acción hacia lo económico o lo político, no faltando quienes intentaron darle un matiz predominantemente jurídico. Es la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que se invierte en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus órganos dicha actividad tiene primordial importancia dentro del estado moderno porque es por medio de ella que se realiza las actividades que le permite la administración y erogación del dinero el cual cumplirá sus fines.

##### **2.1.2 Importancia del Tema**

La historia del pensamiento financiero proporciona valiosos antecedentes respecto de los postulados que hoy sustentan las finanzas públicas y los

---

<sup>38</sup> Por medio del mismo Gobierno, por ser la autoridad que dirige, controla y administra las instituciones del Estado, el cual consiste en la conducción política general o ejercicio del poder del Estado.

ingresos públicos, de por sí es una razonable explicación de por qué se llegó a diferentes concepciones de esta ciencia conforme a la orientación de sus cultores.<sup>39</sup> Hay indiscutibles lazos de unión entre las doctrinas que auspiciaron determinados tipos de Actividad Financiera y los principios filosóficos que inspiraron las distintas concepciones políticas del Estado.

Por otra parte, es también observable que el desarrollo histórico de las ideas en materia de Finanzas Públicas y los ingresos públicos están influidos por la evolución de los hechos, así como éstos fueron inducidos por el pensamiento financiero. De ahí que Jarach<sup>40</sup> hable de la recíproca dependencia de la historia del pensamiento y de la historia de los hechos de las Finanzas Públicas.

Los Ingresos Públicos son uno de los elementos importantes de la Actividad Financiera del Estado, se hace un esbozo histórico de esa actividad financiera para efectos del presente trabajo; todo ello a fin de reseñar debidamente el tema, es necesario referirse, preponderantemente, a los aspectos políticos, económicos y luego jurídicos cuyo conocimiento, en el devenir histórico de las ideas, pueda echar luz sobre las doctrinas y realidades actuales.

### **2.1.3 Esbozos Financieros anteriores al Siglo XVII**

Aunque en épocas remotas distintos escritores se ocuparon en parte de la materia que hoy se comprende en la teoría financiera, no sería acertado

---

<sup>39</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 27.

<sup>40</sup> Dino Jarach (27 de enero de 1915, Milán - 26 de marzo de 1996, Buenos Aires, Argentina) fue un abogado, docente, investigador y juez ítalo argentino, autor de varias obras sobre finanzas públicas y derecho tributario.

atribuirles una labor científica o técnica, que tuviera el alcance y los conceptos fundamentales de lo que hoy se entiende por finanzas. Se debe tener en cuenta, especialmente, que en los Estados de la antigüedad la forma de obtención de ingresos y así poder enriquecerse se obtenía mediante la guerra y la conquista de otros pueblos, es decir, en forma muy distinta del proceso económico actual. Se suele mencionar prácticas financieras en Egipto, Grecia y Roma, pero nada en cuanto a teoría, ya que la omnipotencia del Estado no permitía la discusión de los asuntos públicos. Sólo se destacan unos escritos de Jenofonte<sup>41</sup> que incluyen un breve examen de tipo financiero.<sup>42</sup>

Estos procederes no formaban parte de un sistema concebido en forma orgánica. Los recursos e ingresos surgían de un conglomerado de medidas destinadas a satisfacer las necesidades inmediatas de los gobernantes, medidas que eran diseñadas por autores cuyos nombres no trascendieron.

Por otro lado, la concepción del Estado era muy diferente. En términos generales, el Estado se identificaba con quien ejercía el gobierno, el cual procuraba sus ingresos personales principalmente por conquistas, guerras o donativos que pagaban sus súbditos a cambio de justicia o protección. A su vez, los gastos que hoy llamamos públicos se cubrían con los ingresos personales del jefe de gobierno.

Como se puede ver, la actividad pública financiera era simple, y, como dice Oria, las semejanzas entre los temas antiguos y modernos de la ciencia que

---

<sup>41</sup> Jenofonte (en griego Ξενοφών, Xenofón) (ca. 431 a. C. - 354 a. C.) fue un historiador, militar y filósofo griego, conocido por sus escritos sobre la cultura e historia de Grecia. Entre uno de sus escritos incluyó sobre los "ingresos" o Recursos económicos; donde se examinan diversos medios para aumentar la renta en la polis de Atenas. En ella se refleja la situación económica de esta polis tras la guerra.

<sup>42</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 28

nos ocupa corren parejas con la alquimia del pasado y la química de hoy.

Durante la edad Media siguió rigiendo la indiferenciación entre bienes del Estado y gobernantes, por lo cual no se produjeron cambios significativos.

Se suscitan, sin embargo, variantes de importancia en la estructura social, dado que los señores feudales pasaban a un primer plano y la producción quedaba a cargo de los vasallos, individuos subordinados a los primeros. Pero se carecía todavía de postulados económicos tales como los conocidos en nuestros tiempos, aparte de que estaba aún distante la actual concepción de Estado.

Así, las gabelas<sup>43</sup> y otros tributos exigidos por los señores feudales eran obtenidas a cambio del privilegio para el vasallo de usar la tierra y realizar trabajos viles durante toda su vida contando con la protección del noble poseedor del feudo.

#### **2.1.4 Avances operados a partir del Siglo XVII**

La situación antes descrita comenzó a cambiar en el siglo XVII en materia financiera, básicamente porque se afianzó la soberanía del Estado sobre

---

<sup>43</sup> **La gabela** es un término que designa de forma genérica a los impuestos que se gravan sobre un producto de consumo general (impuesto indirecto). En la Historia económica se registra con gran frecuencia, por su facilidad de cobro frente a otro tipo de impuestos. *La gabelle* sobre la sal fue un impuesto muy importante del Antiguo Régimen en Francia. Existieron impuestos semejantes en España y otros países. Recibieron la crítica de ser regresivos por afectar más a los pobres que a los ricos, que solían estar exentos por su condición de privilegiados o disponer de producción propia del bien de consumo de que se tratara (normalmente alimentos); aunque en el caso de la sal, al ser más extraño disponer de un acceso privado a ella, solía ser un impuesto más universal. En algún caso, la sal y las salinas eran objeto de estanco o monopolio, como otras regalías, en beneficio de la corona, que podía también cederla en contrato o concesión a un particular, o hacer merced de ella a algún noble o eclesiástico.

cualquier otro poder, aun cuando persistió la confusión de patrimonios entre monarca y Estado.

Lo cierto es que se desarrollaron explosivamente las poblaciones urbanas en detrimento de las propiedades rurales de los señores feudales y creció el comercio con una fuerza nunca antes vista. Fue cesando el fraccionamiento feudal y apareció el concepto de Estado-Nación, originando la jerarquización de los reyes. Se elevaron al rango de monarcas absolutistas<sup>44</sup> y pasaron a simbolizar la soberanía estatal.

Como es lógico, esta concepción debía originar Actividad Financiera, porque se requerían gastos para reclutar a los hombres que formaban sus ejércitos y para otras necesidades que forzosamente producía la administración de la cosa pública. Se necesitaban recursos y personal técnico que asesorara a los monarcas<sup>45</sup> sobre cómo conducir lo mejor posible el manejo de la Hacienda Pública. No hay que olvidar que la Hacienda Pública desde un punto de vista subjetivo es la administración fiscal o fisco que constituye el conjunto de órganos de la administración de un Estado encargados de hacer llegar los recursos económicos a las arcas del mismo, así como a los instrumentos con los que dicho Estado gestiona y recauda los tributos.

Es decir, el primer concepto de soberano-Estado obligó a aplicar postulados o reglas económicas y financieras. Es así como surgen diferentes corrientes

---

<sup>44</sup> La monarquía absoluta es una forma de gobierno en la que el monarca (lleve el título de rey, emperador, zar o cualquier otro) tiene el poder absoluto. No existe en ella división de poderes (ejecutivo, legislativo y judicial). Aunque la administración de la justicia pueda tener una autonomía relativa en relación al rey, o existan instituciones parlamentarias, el monarca absoluto puede cambiar las decisiones o dictámenes de los tribunales en última instancia o reformar las leyes a su voluntad (La palabra del rey es ley).

<sup>45</sup> El monarca es el jefe, en algunos casos simbólico, de un país cuyo sistema de gobierno recibe el nombre de monarquía. Puede ser jefe de una etnia o de un país y a veces ostenta el papel de jefe de Estado.

doctrinarias que estudian el fenómeno financiero dentro de las cuales podemos mencionar: el Cameralismo, la Fisiocracia y el Liberalismo Clásico. Se pasará ahora a estudiar cada una de ellas y a explicar sus posturas.

#### **2.1.4.1 El Cameralismo**

La corriente conocida como “Cameralismo”<sup>46</sup> o “mercantilismo”, es la primera en examinar los problemas económicos y financieros desde el ángulo del Estado como sujeto de ellas, lo cual lleva a decir a algunos autores que las doctrinas cameralistas son la primera expresión de las ciencias de las Finanzas Públicas.

Los principales postulados del Cameralismo son:

- 1) Que como primera medida sus impulsores se abocaron a la racionalización de la legislación fiscal y a enunciar bases de buena política económica estatal, es decir, financiera.
- 2) Su tesis predominante consistió en incrementar las exportaciones y limitar al máximo las importaciones, para obtener un saldo neto a favor en la balanza de pagos. Se trataba de vender anualmente a los extranjeros un valor superior al que se obtenía de ellos. Esto provocó un excesivo proteccionismo para fomentar las exportaciones, cuyos gravámenes eran reducidos o incluso abolidos. Al contrario, se restringió la importación, elevando las gabelas y derechos aduaneros para esas operaciones.
- 3) El objetivo fue defender la acumulación de dinero metálico, lo cual se

---

<sup>46</sup> El termino se origina en el vocablo alemán "Kammer" (cámara, pieza o habitación) refiriéndose a los cuartos en los cuales se realizaban reuniones para discutir los negocios tanto comerciales como de gobierno. La palabra se usó también para referirse a la sala en la cual se guardaba el tesoro del estado y el administrador de las finanzas reales recibía el título de "camerarius". Así "cameralismo" adquirió una connotación relacionada con las finanzas públicas.

consideraba indispensable para el comercio y la industria, ya que mediante los depósitos de metálico el Estado adquiriría los bienes y servicios indispensables y tenía a mano una reserva para contingencias especiales.

Se advierte que el mercado predominó del aspecto político. Los temas de economía se desarrollaban, pero sólo en cuanto a la actuación paternalista del Estado y al buen cuidado de las finanzas de los soberanos. Un cameralista famoso sostuvo que correspondía al Príncipe adquirir y conservar los medios necesarios para “mantener su rango y satisfacer sus deseos” (Ludwig Von Seckendorff). La culminación del cameralismo se halla en la obra de dos autores: Von Justi y Sonnenfels.

#### **2.1.4.2 La Fisiocracia<sup>47</sup>**

La doctrina se inicia con Quesnay y es continuada por talentosos autores, como Mercier de la Riviere, Turgot, Dupont de Nemours y Mirabeau. Esta concepción, si bien nunca llegó a ser integralmente puesta en práctica, tuvo el mérito de ser el primer intento de creación de un sistema científico de la economía y de haber ensayado incluso un enfoque macroeconómico en la “*Tableau Économique*” (Quesnay, 1758).<sup>48</sup> Los fisiócratas consideraban que había un orden natural para todas las cosas, incluyendo la sociedad.

La posición económica se basó en que el orden natural era establecido por Dios para proporcionar el bienestar de los hombres y que actuaba a merced

---

<sup>47</sup> El origen del termino fisiocracia proviene del griego que quiere decir “gobierno de la naturaleza” Los fisiócratas consideraban que toda la riqueza viene de la tierra y que, de todas las demás ramas de la actividad, solo la agricultura producía más de lo que se necesitaba para mantener a los que se ocupaban de ella.

<sup>48</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 30

de la acción libre de los individuos en la búsqueda de su interés, con la consiguiente remoción de las trabas del Estado a las actividades individuales con la adopción del lema “*laissez faire, laissez passer*”.<sup>49</sup>

Su teoría económica<sup>50</sup> consistió en considerar que la única actividad humana de la cual se obtenía un producto neto era la explotación agrícola, porque dicho producto era superior a los medios empleados para la obtención.

En relación con las Finanzas Públicas, contribuyeron con su reacción contra la multiplicidad de gravámenes existentes por considerar que coartaban la libertad individual y con su propuesta de crear un impuesto único sobre la renta de la tierra, al que consideraban como el único acrecentamiento real de riqueza.

También fue importante su aporte en dos aspectos: por un lado, su convencimiento de que los gastos públicos se debían limitar al producido de los impuestos, límite establecido por el “orden natural”, y, por otro, que los impuestos eran un sacrificio mediante el cual los ciudadanos pagaban la protección del Estado.

### **2.1.4.3 El Liberalismo Clásico<sup>51</sup>**

Esta corriente, cuyo exponente más representativo es la escuela clásica

---

<sup>49</sup> Lema que significa: “Dejar hacer, dejar pasar” la libre iniciativa individual. El Estado tiene a su deber, la función de apartar todas las trabas que dificulten la libertad individual.

<sup>50</sup> La Teoría Fisiocrática, fue la teoría que sentó la base del individualismo económico. Este libre desarrollo tiene por base “la libertad del trabajo, libertad de comercio, libertad de competencia, en una palabra libertad en todos los órdenes de la vida.

<sup>51</sup> Liberalismo clásico, es el término empleado para designar la ideología que defiende la propiedad privada, una economía de mercado no intervenida, el estado de derecho, garantías constitucionales de libertad de religión y prensa y paz internacional basada en el libre comercio.



inglesa fundada por Adam Smith, significó el comienzo de estudios sistematizados con relación a los gastos y recursos e ingresos del Estado, aunque concibiéndolos como integrantes de una economía pública, que no era sino parte de la economía general.

Adam Smith<sup>52</sup>, en su obra fundamental “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones” (1776), dejó sentadas una serie de bases relativas a la Actividad Financiera del Estado partiendo de premisas filosófico-políticas que significaron una profunda transformación en relación con las ideas entonces imperantes. Por un lado puso de relieve la clara diferenciación entre el ente “Estado” y la persona del gobernante (con la consiguiente y obligatoria separación de sus bienes), y, por otro, efectuó un riguroso análisis de la actividad económica en sus diversas etapas, delimitando un independiente y específico sector del conocimiento humano (el económico) y exponiendo una serie de principios fundamentales, entre los cuales se hallan sus célebres reglas sobre la imposición<sup>53</sup>. Sus seguidores, David Ricardo y John Stuart Mill, se ocuparon de problemas financieros y, especialmente, de tributación.

El pensamiento económico de Smith fue decididamente influido por los fisiócratas, no obstante disentir de muchas de sus posturas. Sus principios se fundaron en la vigencia de la libertad de los individuos, quienes al buscar el logro de su propio beneficio obtenían el de toda la colectividad, aun cuando no se lo propusieran. En su actividad económica, el sujeto “procura sólo su propia ganancia y en éste, como en otros casos, una mano invisible lo

---

<sup>52</sup> Adam Smith (5/16 de junio de 1723. – 6/17 de julio de 1790) fue un economista y filósofo escocés, uno de los mayores exponentes de la economía clásica. Es quizá el más famoso economista del mundo, de hecho, es considerado el padre de la economía moderna al ser el autor intelectual de una teoría que combina la historia, la naturaleza humana, la ética y el desarrollo económico de manera ejemplar.

<sup>53</sup> Estos son proporcionalidad, certidumbre, temporalidad y rentabilidad del impuesto.

conduce a lograr un fin que no formaba parte de su designio”.

Consecuencia lógica de lo anterior era que la intervención del Estado resultaba negativa, tanto cuando quería incentivar como disuadir actividades, todo lo cual retrasaba el progreso de la sociedad. De tal forma, el soberano debía quedar relevado de vigilar el trabajo de los particulares; al contrario, su deber consistía en garantizarlo, cumpliendo sus funciones esenciales, consistentes, básicamente, en la defensa nacional, el orden interior y la administración de justicia.<sup>54</sup>

De esta concepción surgieron los siguientes principios básicos:

- 1) El Estado se debía limitar en sus tareas y cometidos, sin interferir en la economía de la Nación. Lo recaudado por los impuestos se debía ceñir a obtener los recursos indispensables para satisfacer las necesidades públicas primarias (defensa exterior, seguridad interior, administración de justicia) y algunas secundarias, tales como la instrucción y la realización de obras y establecimientos necesarios para toda la comunidad, pero de imposible o no rentable financiación para individuos o grupos.
- 2) Los impuestos debían ser neutrales, esto es, se debían seleccionar aquellos que alterasen en el menor grado posible los precios del mercado y la distribución de los ingresos.
- 3) El presupuesto anual del Estado<sup>55</sup> debía ser equilibrado, considerando fenómenos patológicos tanto el déficit como los superávits de dicho

---

<sup>54</sup> Se entiende como administración de justicia al conjunto de los tribunales de todas las jurisdicciones cuya misión consiste en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas a los casos concretos. Administrar justicia significa, además, el ejercicio, por parte de los magistrados, de potestad para resolver los casos cuyo conocimiento les corresponda.

<sup>55</sup> Constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones (gastos) que, como máximo, pueden reconocer y los derechos (ingresos) que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio (anual).

presupuesto.

- 4) Se hacía una clara distinción entre las finanzas ordinarias, en las cuales los gastos se cubrían con impuestos y recursos patrimoniales, y las finanzas extraordinarias, donde eran admisibles excepcionalmente el endeudamiento y otras medidas monetarias. Pero se advertía que la deuda pública era un peligro a largo plazo que podía llevar a la bancarrota<sup>56</sup>.
- 5) Se auspiciaba la división del trabajo, aun a nivel internacional, lo que permitía a cada grupo especializarse en una tarea determinada, obteniendo así los mejores resultados.

En el plano fiscal, son célebres las cuatro máximas de Adam Smith sobre:

- a) Impuesto en proporción a las rentas obtenidas bajo la protección del Estado;
- b) Certeza en la tributación, de modo tal que las normas sobre tiempo, forma y cantidad deberán ser inteligibles para cualquier persona;
- c) El tributo deberá ser regido en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente para los contribuyentes;
- d) Deben ser evitados los gastos excesivos de recaudación para que el Tesoro reciba lo máximo posible.

### **2.1.5 Las Finanzas Públicas como Disciplina Independiente de la Economía (Siglo XIX)**

Si bien las corrientes doctrinales recién vistas brindan importantes aportes científicos a las finanzas, contribuyeron a su total absorción por la economía,

---

<sup>56</sup> La elevada deuda pública, deuda externa y déficit fiscal son los tres principales factores que llevan a un país a la bancarrota.

por lo cual las Finanzas Públicas siguieron careciendo de contenido propio con las célebres reglas sobre la imposición.<sup>57</sup>

Fue en el siglo XIX cuando la ciencia de las finanzas comenzó a sistematizarse como disciplina con contenido propio e independiente de la economía. Ciertamente es que, durante la primera parte del mencionado siglo, el pensamiento financiero continuó bajo la influencia de los economistas clásicos, lo cual llevó a que la mayoría de los Estados occidentales limitaran su Actividad Financiera a lo imprescindible para asegurar, básicamente, las necesidades primarias de los ciudadanos. O sea, su actividad tenía finalidad primordialmente fiscal. También es destacable que, durante el siglo en cuestión, los Estados se auto limitaron mediante las normas jurídicas emanadas de las constituciones que fueron surgiendo. Esto significó que el Estado sólo debía adoptar resoluciones financieras mediante disposiciones legales, y eso tuvo significativa trascendencia para que este sector del conocimiento comenzase a adquirir una importancia y un volumen que requirieron cultores propios.

Por último, es indiscutible la influencia del sistema filosófico<sup>58</sup> originado por Hegel<sup>59</sup>, el cual generó doctrinas que se opusieron al naturalismo de los clásicos y exigieron que el Estado fuera más allá de la protección de los derechos individuales y desempeñara un papel más activo en las cuestiones económicas y sociales.

---

<sup>57</sup> Estos son proporcionalidad, certidumbre, temporalidad y rentabilidad del impuesto.

<sup>58</sup> El hegelianismo es el sistema filosófico fundado por Georg Wilhelm Friedrich Hegel, según el cual «lo absoluto», que también llama «idea», se manifiesta evolutivamente bajo las formas de naturaleza y de espíritu. En economía política y en la ciencia política el efecto de la concepción colectivista del Estado en Hegel suplantó en larga medida la concepción individualista que había dominado desde el siglo XVIII hasta el XIX.

<sup>59</sup> Georg Wilhelm Friedrich Hegel (Stuttgart, 27 de agosto de 1770 – Berlín, 14 de noviembre de 1831), filósofo alemán nacido en Stuttgart, Wurtemberg.

Fue en la segunda mitad del siglo XIX cuando surgieron talentosos autores que estudiaron en profundidad este especial tipo de actividad que forzosamente debía llevar a cabo el Estado.

En 1860 surgió la obra de Lorenz Von Stein<sup>60</sup>, quien elaboró toda una construcción científica de las Finanzas Públicas<sup>61</sup> sobre la base de la teoría de la productividad.<sup>62</sup>

Aparece también la obra de Adolph Wagner (1883), quien sostiene que el aspecto financiero no consiste sólo en la producción del Estado y sus gastos, sino también en la redistribución del ingreso, y propone que el impuesto sea progresivo. El propósito era el de recaudar fondos de las clases más pudientes y distribuirlos, en forma de servicios públicos y otros beneficios, a los sectores más necesitados.

Otra obra relevante fue “el Traite de la science des finances” (1877), de Leroy Beaulieu, con un enfoque global de los principales aspectos de la nueva ciencia, ya independizada de la economía.

En el período mencionado aparecen estudios de grandes financistas, como Maffeo Pantaleoni, Antonio De Viti Be Marco, Giuseppe Rica-Salerno, Leo Mazzola, Knut Wicksell, Emil Saxy dwm Seligman, entre otros.

Estos autores presentan diversos enfoques, pero también el rasgo común de elaborar una disciplina con su objeto propio de estudio, el de la Actividad

---

<sup>60</sup> Lorenz von Stein (18 de noviembre de 1815 – 1890) fue un influyente economista, sociólogo, y funcionario alemán, nacido en Eckernförde.

<sup>61</sup> Las finanzas, en su concepción actual, tiene por objeto examinar como el Estado y demás entes públicos obtienen ingresos y como se efectúan concretamente sus gastos.

<sup>62</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 33

Financiera del Estado, o sea, la ciencia de las Finanzas Públicas.

### **2.1.6 Tendencias Contemporáneas (Siglo XX)**

Esta nueva ciencia, a través de su variado enfoque doctrinal, tomaba como base los postulados liberales clásicos (con algunas excepciones, la más notoria de es la de Wagner) y reflejaba el ámbito socioeconómico de la época anterior a la Primera Guerra Mundial. Pero a partir de ahí se produjo una profunda conmoción.<sup>63</sup>

Después del conflicto bélico se desataron crisis económicas que culminaron con la profunda depresión del año 1930<sup>64</sup>, un acontecimiento que influyó decisivamente en el pensamiento económico-financiero.

Otro nuevo ataque a las concepciones clásicas surge de la Segunda Guerra Mundial, que culminó en políticas de posguerra que debieron resolver problemas de muy diversa índole y que exigieron el cumplimiento de tareas estatales diferentes de las entonces consideradas como ideales, lo cual contribuyó a dar por tierra con las ideas liberales acerca del automatismo del mercado y del papel pasivo que en la economía debía desempeñar el Estado. Es así como surgen nuevas doctrinas, que procuran el fortalecimiento de la actividad pública en el ámbito económico y social, otorgando al Estado un papel trascendental por cumplir. A partir de estas

---

<sup>63</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 34

<sup>64</sup> La Gran depresión, también conocida como crisis del veintinueve, fue una crisis económica mundial que se prolongó durante la década de 1930, en los años anteriores a la Segunda Guerra Mundial. Su duración depende de los países que se analicen, pero en la mayoría comenzó alrededor de 1929 y se extendió hasta finales de la década de los años treinta o principios de los cuarenta. Fue la depresión más larga en el tiempo, de mayor profundidad, y la que afectó a más países en el siglo XX. En el siglo XXI ha sido utilizada como paradigma de hasta qué punto puede llegar a disminuir la economía mundial.

nuevas ideas, y ante la realidad de que los principios liberales resultaron inoperantes para solucionar el problema de los ciclos económicos, principalmente la crisis de 1930<sup>65</sup>, comenzaron a ser adoptadas medidas diametralmente opuestas, destinadas básicamente a paliar los efectos de las fluctuaciones cíclicas.

Durante el desarrollo de este complejo proceso se imponen los principios económicos enunciados por Keynes<sup>66</sup>, cuya obra tuvo tanta trascendencia que dio origen a la llamada revolución keynesiana.

Pero se debe advertir que la decadencia del liberalismo no fue tanto por la esencia de sus ideas, sino porque sus simples y claros principios perdieron vigencia ante instituciones económicas monopólicas y oligopólicas que atacaron directamente los principios de libre competencia, libre concurrencia y automatismo del mercado, transgrediendo en la práctica las libertades que se proclamaban en la teoría. De todo lo ocurrido en el período de entreguerras el que quizá más extrañó a los contemporáneos fue el hundimiento de los valores e instituciones de la civilización liberal, cuyo progreso creían garantizado, al menos en los países “avanzados”.

Se produjo una realidad que debe constituir una voz de alerta para la situación económica presente. El capitalismo se apartó de las premisas que le dieron origen y organizó la producción sobre la base del predominio de

---

<sup>65</sup> La llamada Gran Depresión se originó en los Estados Unidos, a partir de la caída de la bolsa del 29 de octubre de 1929 (conocido como Martes Negro, aunque cinco días antes, el 24 de octubre, ya se había producido el Jueves Negro), y rápidamente se extendió a casi todos los países del mundo.

<sup>66</sup> El planteamiento general que hizo Keynes en materia económica es que se debía incrementar el Gasto público en los períodos de Recesión -haciendo que el Estado incurriera en un Déficit- para generar Demanda adicional que estimulara la Inversión y disminuyera el Desempleo. De esta forma, Keynes confiaba en que el gobierno podía moderar y hasta eliminar los ciclos económicos interviniendo en la economía.

grupos monopolices y oligopólicos que, mediante el crecido número de estrategias que les permitía su ilimitado poder económico, eliminaron prácticamente de la competencia a los pequeños productores y empresarios.

Ello dio pie a la convicción de que el Estado debía intervenir en materia económica, ya que por su organización, estructura y recursos a su alcance, era el único capacitado para luchar contra esas grandes concentraciones privadas de riquezas y ejecutar las medidas necesarias para estabilizar la economía.<sup>67</sup> Fue necesario entonces reelaborar o modificar aquellos principios teóricos que se mostraron insuficientes ante la luz de las realidades históricas. Gran importancia dentro de este proceso tuvo el equipo del Presidente Roosevelt, que llevó a la práctica el New Deal Norteamericano. El Estado adquirió nuevas funciones, entre las cuales se destacó, sin lugar a dudas, la de impedir, o al menos aminorar, las fluctuaciones económicas.<sup>68</sup>

Las Finanzas Públicas ampliaron su objetivo de estudio, dado que, además del tradicional concepto de la Actividad Financiera, o sea, la obtención de recursos para cubrir los gastos públicos (fin fiscal) surgió el concepto de la Actividad Financiera encaminada a influir directamente en la economía de la nación (fin extrafiscal).

En lo relativo al aspecto científico surgieron numerosas y trascendentales

---

<sup>67</sup> Los países comenzaron a recuperarse progresivamente a mediados de la década de 1930, pero sus efectos negativos en muchos países duraron hasta el comienzo de la Segunda Guerra Mundial. La elección como presidente de Franklin Delano Roosevelt y el establecimiento del New Deal en 1932 marcó el inicio del final de la Gran Depresión en Estados Unidos. Sin embargo, en Alemania, la desaparición de la financiación exterior, a principios de la década de 1930, y el aumento de las dificultades económicas, propiciaron la aparición del nacional-socialismo y la llegada al poder de Adolf Hitler.

<sup>68</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 35



obras de Finanzas Públicas (o hacienda pública), así como también de las distintas especialidades que la conforman, tales como la economía financiera y la política financiera. También hicieron su aparición las obras (algunas de gran contenido) que realizaron el enfoque jurídico de la Actividad Financiera y se refirieron especialmente al aspecto tributario, surgiendo entonces el Derecho Financiero y el Derecho Tributario como ciencias jurídicas que recibieron el aporte de grandes juristas.

En la ciencia especializada denominada “Política Financiera”<sup>69</sup> resultaron trascendentales las obras de Duverger y Lauré, siendo de destacar una meritoria monografía sobre la materia del académico García Belsunce.<sup>70</sup> En “Economía Financiera”<sup>71</sup> registramos como de gran valor los trabajos de los franceses Brochier, Tabatoni y Barreré. En “Sociología Financiera”<sup>72</sup> se puede destacar el trascendental estudio sobre Ilusiones financieras, de Amilcare Puviani, aparte de las obras de Pareto. Uruguay tiene un alto representante en Ramón Valdés Costa, quien ha sido calificado como el “Padre del Derecho Tributario Latinoamericano”.

### **2.1.7 Decadencia del Intervencionismo y Teorías Afines**

Como antes se vio, las ideas intervencionistas hicieron irrupción en el mundo

---

<sup>69</sup> Conjunto de criterios, lineamientos y directrices que utiliza el Estado para regular el sistema financiero nacional y canalizar los recursos hacia las actividades productivas. Es una rama de la política económica que usa la cantidad de dinero como variable para controlar y mantener la estabilidad económica.

<sup>70</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 36

<sup>71</sup> Es una disciplina que pone el énfasis en el uso del análisis económico para entender el funcionamiento básico de los mercados financieros, particularmente la medida y la valoración del riesgo y la asignación intertemporal de los recursos monetarios

<sup>72</sup> Investiga cuales son las fuerzas sociales que actúan en los actos financieros. Se sostiene que el fenómeno financiero tiene implicancias sociológicas de tanta importancia que determinan transformaciones estructurales de la vida nacional creando nuevos equilibrios sociales.

occidental y la actuación estatal se extendió cada vez más, tanto cuantitativa como cualitativamente. Paralelamente al intervencionismo aparecieron el estatismo y el desarrollismo.<sup>73</sup>

Durante aproximadamente 40 años, prácticamente todos los gobiernos occidentales (aun guiados por partidos de distintos signos) compartieron una ideología más o menos similar, inspirada en una misma teoría, el keynesianismo, que pretendió justificar de manera científica las intervenciones del Estado como garantía de empleo y crecimiento. El ideal común era atractivo porque intentaba armonizar la prosperidad económica con la justicia social, y los medios para lograrlo eran la centralización estatal<sup>74</sup>, con el acaparamiento de las más diversas actividades, la fiscalidad progresiva<sup>75</sup> y la redistribución social.

Tampoco por ese camino fue alcanzado el ideal y, después de ciertos períodos de bonanza, volvieron a acentuarse las crisis, el subdesarrollo y, principalmente, la inflación.

Pero el principal fracaso fue el de constatar que el proceso de redistribución, sin la creación previa de una economía sólida, se constituía decididamente en un factor de retroceso, y que cada vez había menos riqueza para

---

<sup>73</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 36

<sup>74</sup> Es el sistema de organización estatal cuyas decisiones de gobierno son únicas y emanan de un mismo centro. El centralismo es un modelo de gobierno en el que las decisiones políticas se toman desde el gobierno central. Entre los motivos de esta centralización podemos contar: 1) La necesidad que tienen los estados de dar servicios a sus ciudadanos que económicamente los territorios federados por sí solos no pueden por falta de fondos; 2) La necesidad de grandes cantidades de inversiones que exigen un gran porcentaje de recursos, materiales económicos y humanos que colapsarían los territorios federados y 3) La necesidad de hacer una planificación central.

<sup>75</sup> Establecer un sistema tributario progresivo y equitativo, de forma que paguen más quienes más tienen, recuperando la presión fiscal perdida en los últimos años con el objetivo de mantener el nivel de los ingresos públicos necesario para sostener las políticas públicas y garantizar su función redistributiva de la riqueza.

distribuir. De allí la decadencia y quiebra del “Estado providencia”.

Se puede analizar el caso de la República Argentina, que es un ejemplo de lo supra señalado, la adhesión al intervencionismo practicada en los últimos casi cuarenta años tuvo consecuencias dramáticas, que conviene recordar para no caer en el dicho de que el hombre es el único animal que tropieza dos veces con la misma piedra. El país retrocedió: estaba entre los diez primeros del mundo y cayó hasta la octogésima colocación. En el año 1989, la inflación adquirió caracteres impresionantes, la economía se salió de control y comenzaron los trágicos saqueos a los comercios expendedores de alimentos, efectuados por una población desesperada que empezó a carecer de los elementos más necesarios para la supervivencia.

Los componentes de este sistema dañino estuvieron dados, básicamente, por un intervencionismo exagerado dentro de una política económica llamada “economía dirigida”<sup>76</sup>. Dentro de grandes oscilaciones, conforme al gobernante (o al Ministro de Economía) de turno, el sistema pretendió ubicarse en una “tercera posición”, ajena tanto a la economía centralizada del comunismo como a la economía del mercado propia del liberalismo. En este régimen híbrido, se intentó tomar “lo mejor” de ambos sistemas, con el resultado exactamente inverso de adoptar lo peor de ellos.

En una primera etapa se procedió a la estatización. Esta política condujo a que el Estado absorbiera las más grandes empresas del país y las principales actividades. Pasaron a sus manos los ferrocarriles, los teléfonos,

---

<sup>76</sup> Es el sistema económico en el que todas las decisiones sobre qué bienes o servicios se deben producir, en qué cantidad y a qué precio, se dejan en manos de la burocracia central. En la práctica puede dar como resultado grandes ineficiencias, escasez de productos básicos y aparición de mercados negros. La planificación central es justificable, a escala limitada, en países de muy bajo nivel de vida.

el petróleo, el gas, el carbón y la minería, los servicios electrónicos, los puertos, las flotas naviera y aérea, los silos para almacenamiento de granos, la casi totalidad de los trasportes terrestres, el comercio exterior y muchos otros grandes emprendimientos.<sup>77</sup>

Esta corriente estatizadora pretendió ser luego atenuada mediante el “intervencionismo planificado”<sup>78</sup>, en el cual el Estado dejó de tomar empresas en sus manos y las conservó nominalmente en poder de sus propietarios, pero a su vez los obligó a actuar conforme a los designios estatales, mediante una serie asfixiante de medidas reguladoras. Así, el país actuó con control de cambios, control de precios y salarios, permisos de importación y exportación y manejo discrecional del sistema financiero (créditos, tasas de interés y, básicamente, manipuleo de la moneda), más un sin número de otras interferencias burocráticas que condujeron a regimenter la economía.

Dentro de este sistema híbrido, que pretendía realizar una política económica original tomando lo mejor del marxismo y del capitalismo, apareció también el desarrollismo, emparentado con las viejas ideas mercantilistas y proteccionistas que hemos visto anteriormente.

Estos teóricos pretendieron “forzar el desarrollo” concediendo privilegios a ciertas empresas dispuestas a trabajar dentro de ciertas prioridades fijadas

---

<sup>77</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 37

<sup>78</sup> En los sistemas socialistas y las economías planificadas el Estado es el responsable de la mayor parte de decisiones involucradas en la actividad económica. El intervencionismo económico es mejor o peor valorado por distintos pensamientos políticos. Así, mientras los liberales consideran que el papel del Estado en la economía debe ser el menor posible porque se ha demostrado que el sector público tiende a proteger de forma artificial las industrias y servicios que controla, distorsionando el mercado, el socialismo consideran que en determinadas circunstancias debe ser precisamente el Estado quien desarrolle ciertas actividades económicas que, en manos de particulares, condicionarían de forma exagerada la economía de un país y dejarían en desamparo los derechos de la mayoría. Esto no se aplica al socialismo libertario, que también se opone a la intervención del Estado.

por el Estado, ya que pensaban que dichas empresas producirían un “efecto multiplicador”, dinamizador de la economía en general. No interesaba el costo de tales privilegios, ya que, aun trabajando a pérdida, esas empresas estarían “impulsando el desarrollo”.

Estas propuestas desarrollistas dieron lugar a profundas distorsiones, llevando al cierre de la economía a toda posibilidad de producir a precios internacionales y, por tanto, de competir en el exterior, con el consiguiente deterioro de las exportaciones.

Como no podía ser de otra manera, consecuencia de estos desaguisados fue el flagelo de la inflación<sup>79</sup>. La estatización, el intervencionismo y el desarrollismo dieron lugar a una Administración Pública sobredimensionada e ineficiente. Ella se desarrolló en medio de grandes pérdidas, los cuales no pudieron ser cubiertos por los recursos genuinos, tales como impuestos, tasas y contribuciones. Los gobiernos recurrieron a la emisión monetaria y a la expansión desmesurada del crédito para financiar dichos déficit, y todo ello degeneró primero en la inflación y luego en la hiperinflación<sup>80</sup>.

En cuanto a los restantes países occidentales, el sistema intervencionista entró igualmente en crisis, por razones parecidas aunque no tan catastróficas como las descritas. Ellas fueron:<sup>81</sup>

1) Las políticas orientadas a la redistribución de la renta originaron presión fiscal excesiva, peso creciente del gasto público en la economía,

---

<sup>79</sup> Es una medida económica que indica el crecimiento generalizado de los precios de bienes, servicios y factores productivos dentro de una economía en un periodo determinado. Para su cuantificación se usa el "índice de precios al consumo".

<sup>80</sup> Consiste en la pérdida del poder adquisitivo de una moneda a un ritmo muy alto. Es cuando se registra una tasa de inflación muy elevada.

<sup>81</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor**. Op Cit., p. 38

subvenciones crecientes a empresas públicas con pérdidas y también a sectores industriales en crisis, así como también el elevado aumento de asalariados dependientes del presupuesto público. En definitiva, el deseo de redistribuir las rentas no tuvo la efectividad esperada e introdujo distorsiones en la asignación eficiente de recursos.

- 2) La profunda integración e interdependencia económica entre los países desarrollados, y, a su vez, entre éstos y los países en vías de desarrollo. Este aumentado flujo de personas, mercancías y capitales determinó que los países que mantenían especiales relaciones económicas no pudiesen llevar a cabo políticas económicas sustancialmente distintas de aquellas de sus socios comerciales.
- 3) La escasa eficacia de las políticas públicas intervencionistas para resolver las dos crisis petroleras de los años setenta y la recesión de principios de los noventa confirmaron, en la práctica, las limitaciones de las políticas intervencionistas de demanda, ya que para salir de tales situaciones los gobiernos debieron tomar medidas para revitalizar la oferta.
- 4) El fuerte déficit del sector público en los años ochenta y noventa y las dificultades para su financiación. Un análisis del peso del gasto público entre 1960 y 1995 y del peso del déficit (o superávit) público sobre el PIB<sup>82</sup>, así como de la deuda neta total del sector público (en porcentaje del PIB), en datos tomados de los principales países industriales (Estados Unidos, Japón, Alemania, Francia, Italia y Gran Bretaña), lleva a la conclusión de que hay un crecimiento permanente del gasto y de la deuda pública. Esto resulta grave porque la acumulación de deuda pública

---

<sup>82</sup> El producto interno bruto (PIB) o producto interior bruto es un indicador económico utilizado para medir la producción en un país dado. Se define como el valor total de la producción de riqueza (valor de los bienes y servicios producidos - valor de los bienes y servicios destruidos o transformados durante el proceso de producción) en un determinado país en un año determinado por los agentes económicos que residen dentro del territorio nacional. También es la medida de los ingresos procedentes de la producción en un país determinado.

conduce a volúmenes crecientes de gastos financieros en el presupuesto público, lo cual lleva al crecimiento desmedido del déficit, hecho que limitó seriamente el margen de maniobra de la política fiscal en momentos de recesión, como la de principios de los años noventa.

Lo señalado llevó a un replanteo completo del papel de las finanzas públicas<sup>83</sup> en las economías nacionales. Según el nuevo papel asignado, el sector público debía ser más pragmático y actuar de acuerdo con el principio de la subsidiariedad: todo aquello que pueda hacer una organización de orden inferior (familias, empresas, regiones) no debe hacerlo el sector público central, pues no lo hará de manera eficiente.

### **2.1.8 El Neoliberalismo o “Liberalismo Pragmático”**

Tantos fracasos y desastres llevaron a volver los ojos a las viejas ideas de los liberales clásicos. Eso, y darse cuenta de que no estaban tan errados, fue inevitable.<sup>84</sup>

Se advirtió que no eran desacertadas sus prevenciones contra los presupuestos desequilibrados, el déficit en la balanza de pagos y el financiamiento de gastos de funcionamiento con recursos espurio (o no deseados). Al contrario, se valoró su tesis de recurrir a empréstitos<sup>85</sup> sólo para situaciones de emergencia, o para capitalizar al país produciendo

---

<sup>83</sup> Las finanzas públicas Desempeñan un papel importante para evitar o para atenuar en estos procesos de Desequilibrio económico. Juegan un papel importante en los procesos económicos, para inducir, evitar o atenuar el impacto de los desequilibrios.

<sup>84</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 39

<sup>85</sup> Es el nombre que particularmente se da a los préstamos recibidos por los Gobiernos. Son aquellos préstamos que solicita el Estado para solventar sus necesidades financieras. Son los que se realizan en los mercados de dinero extranjeros o los que conceden, sean gobiernos extranjeros o sean organizaciones internacionales.

aquellos bienes que los individuos no podían realizar por sí solos, y tantas otras máximas que retomaron vigencia.

Pero, claro está, la historia había dejado lecciones imposibles de borrar. Ya no se podía regresar a la pasividad del Estado en la economía y a la idea de que todos los problemas los solucionaba el mercado por sí mismo.

Se operó un “retorno *aggiornado*”<sup>86</sup> a las ideas liberales, debidamente pragmatizadas y mediando el reconocimiento de que son necesarios un cierto grado de intervencionismo estatal y la debida satisfacción de algunas necesidades públicas de creciente importancia, principalmente en cuanto a educación, salud, seguridad social y desempleo.

Esta nueva concepción del neoliberalismo o “liberalismo pragmático” se inició en 1979, cuando los conservadores accedieron al poder en Gran Bretaña; continuó en 1980 en los Estados Unidos, en 1982 en Alemania, Bélgica y Luxemburgo. En Francia, en 1983, con un gobierno en manos de los socialistas, se produjo un giro hacia una especie de liberalismo de izquierda, y algo similar ocurrió en España.

El proceso llegó incluso a los países socialistas, y surgió la “perestroika”<sup>87</sup> de la era Gorbachov, así como también el paulatino abandono de la teoría comunista por los países de Europa del Este.

---

<sup>86</sup> *Aggiornamento* (voz italiana), Significa actualización, puesta al día.

<sup>87</sup> Perestroika (en ruso *перестройка*, reestructuración) fue un proceso de reforma basado en la reestructuración de la economía puesto en marcha en la Unión Soviética por Mijaíl Gorbachov con el objetivo de reformar y preservar el sistema socialista, pues quería dar a la sociedad soviética un cierto espíritu de empresa e innovación. Este proceso, acompañado también de una cierta democratización de la vida política, trajo varias consecuencias a nivel económico y social que provocaron el fin de la era de Gorbachov y el colapso y desintegración de la URSS.



A su vez, algunos países latinoamericanos, agobiados por el subdesarrollo y por siderales deudas externas, iniciaron un severo camino de políticas basadas en las ideas del nuevo liberalismo.

Básicamente, estas ideas son las siguientes:<sup>88</sup>

- 1) Economía de mercado: aunque con intervención del Estado, preferentemente indicativa, en ciertas variables económicas.
- 2) Estabilización: disminución del sector público, intentando evitar que se convierta en una carga presupuestaria insostenible para el Estado, y con el propósito adicional de una prestación más eficiente de los servicios públicos. Un ejemplo de esto está dado por la privatización de las empresas públicas.
- 3) Incentivo a la iniciativa individual: en cierta manera es consecuencia de lo anterior, ya que se trasfiere a los particulares la satisfacción de necesidades públicas secundarias que éstos están en mejores condiciones de satisfacer. Consiguientemente se atrae a los capitales nacionales y extranjeros, y se les proporciona nuevas oportunidades de inversión.
- 4) Reducción del déficit presupuestario<sup>89</sup>: lo cual implica la reducción del gasto público en todos sus órdenes y una mayor eficiencia en la recaudación.

Las nuevas teorías no renunciaron a una cierta intervención estatal, basada

---

<sup>88</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 40

<sup>89</sup> Se produce cuando un individuo, empresa, país o cualquier otro tipo de organización gasta más de lo que esperaba gastar sobre la base de un presupuesto de gastos. El término déficit presupuestario, aunque se utilice también para referirse a cuando los gastos superan a los ingresos, no significa necesariamente que se tienen pérdidas, sino que también puede significar menores ingresos porque los gastos han sido superiores a los esperados. En el caso concreto de tratar sobre un país se denomina déficit fiscal.

principalmente en la persuasión y en el estímulo, mediante una acción que impulse a los individuos a reactivar la economía general persiguiendo sus propios intereses.

Tampoco se renunció a la idea de solidaridad, y se pensó que el ideal era conciliar el interés general de la Nación con el particular de los individuos aislados.

Sin embargo, la aceptación casi general de la economía de mercado no cierra la historia de las realidades económicas. En la actualidad no se puede hablar de economía de mercado como si sólo hubiera un único modelo. Dentro del grupo de países industrializados, se distinguen hasta tres tipos de modelos, con peculiaridades que los diferencian: el modelo europeo occidental, el anglosajón y el japonés. La situación de los eufemísticamente llamados “países en vías de desarrollo”<sup>90</sup>, entre los cuales se hallan los de América latina, presenta realidades estructurales que forzosamente crean disimilitudes hasta ahora insalvables con relación a los más avanzados. Se hace notar, por último, que los modelos mencionados (con la excepción de Cuba) admiten ciertos principios básicos, como, por ejemplo, la propiedad privada de los medios de producción y de la riqueza, la libertad de transacciones en mercados organizados y la disminución de funciones por parte del sector público.<sup>91</sup>

### 2.1.9 Historia en El Salvador

Se puede decir que en la Época Colonial (1530-1821), la conquista del

---

<sup>90</sup> Cuando, en realidad, son países subdesarrollados en relación con los industrializados y sin grandes posibilidades cercanas de salir de ese estado, aun cuando se hayan globalizado.

<sup>91</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 41

territorio significó el fin de una época de poblamiento indígena que había durado varios milenios. Después de miles de años de aislamiento, el territorio fue incorporado por la fuerza al Imperio Español y convertido en colonia.

El Imperio determinó que el territorio que hoy ocupa El Salvador formara parte de la Capitanía General de Guatemala<sup>92</sup>, la cual dependía administrativamente del Virrey de la Nueva España. La población nativa sobreviviente, diezmada por las guerras de conquista y por las nuevas enfermedades provenientes de Europa, pasaron a ser "indios" y su trabajo sería servir a sus conquistadores.<sup>93</sup>

En los años que siguieron a la conquista, los españoles introdujeron animales y cultivos europeos en el territorio de El Salvador. Hubo un gran esfuerzo para inculcar la cultura y la religión de los conquistadores a los indígenas.

Las órdenes religiosas, en especial los franciscanos y dominicos, colaboraron con el Imperio español en el proceso de evangelización. Se estableció el sistema de la encomienda<sup>94</sup>, para controlar a la población nativa. Este sistema fue la recompensa que recibió cada conquistador por su servicio a la Corona.

---

<sup>92</sup> Fue una entidad territorial integrante del Imperio español, dentro del Virreinato de Nueva España, establecida por la Corona española durante su periodo de dominio americano, entre 1540 y 1812 y de 1816 a 1820. El Reino de Guatemala es también conocido con el nombre de Capitanía General de Guatemala, debido a que desde 1609 el presidente de la Audiencia era, en lo militar, capitán general del territorio.

<sup>93</sup> Es la denominación que suele definir a los generales que extendieron el dominio de los imperios a los que pertenecían.

<sup>94</sup> Con la finalidad de recompensar los servicios prestados por los hombres que emprendían la empresa colonizadora, la Corona estableció el sistema de repartimientos y encomiendas. El sistema consistía en que la Corona distribuía a los indígenas habitantes en un determinado lugar entre los conquistadores o pobladores, en pago por sus servicios. Esta gracia solo duraba por la vida del encomendero y su heredero. Este tenía la obligación de cuidar de los indígenas, catequizarlo y velar por su bienestar. De igual forma, debía defender el territorio que se le encomendaba.

La encomienda consistía en la asignación de un número específico de indígenas adultos, quienes debían pagarle al encomendero, un tributo en productos o trabajo. Este sistema se prestó para muchos abusos en contra de los aborígenes. La esclavitud de los nativos fue expresamente prohibida en 1542, por las Leyes Nuevas.

La Corona española estableció la caducidad de las encomiendas, generalmente después de un período de dos vidas, (es decir, después de la muerte de la primera generación de descendientes del encomendero), pasando los indígenas a pagar un tributo directo al Rey.

Como el territorio salvadoreño carecía de riquezas minerales importantes, la agricultura se transformó en la base de las actividades económicas. Entre 1550 y 1600, las dos actividades principales fueron el cultivo del cacao, realizado principalmente en la región de los Izalcos en el actual departamento de Sonsonate; y la extracción de la resina del árbol de bálsamo en la región costera. En el siglo XVII, la siembra del cacao decayó, y fue sustituido por el cultivo del jiquilite, la planta que sirve de base para la elaboración del colorante del añil.

Como se puede observar, en esta etapa de la Historia de nuestro país, la Actividad Financiera o Económica del Estado, era manejada por medio de la agricultura, y se observa que el medio con el cual las personas y hasta el mismo Estado hacían las transacciones o compras, era por medio del Cacao, el cual era considerado la moneda, ya que este cultivo era la bebida de los Dioses, y de ahí que tuviera el valor tan grande para considerarlo como una moneda, o como el medio de pago que utilizaban las personas, y que igualmente utilizaba el Estado para pagar a sus acreedores, que en este caso era la corona de España.

El Salvador, se empieza a concebir como un Estado libre<sup>95</sup>, en el año de 1824, cuando es promulgada la Primera Constitución de la República de ese mismo año, en donde se plasmaban algunos artículos que determinaban la independencia del Estado Salvadoreño con cualquier otro Estado, tal y como lo menciona en esa Constitución en el Art. 1, el cual literalmente dice: “El Estado es y será siempre libre e independiente de España y de México y de cualquiera otra potencia o gobierno extranjero, y no será jamás el patrimonio de ninguna familia ni persona”. Confirmando lo dicho en el Art. 3 de esa misma carta magna, el cual dice: “El Estado es libre, soberano e independiente en su interior administración y gobierno”.<sup>96</sup>

Es de mencionar que en esta Constitución es donde se está dando completamente la independencia a nuestro país en todo los sentidos, es decir que se vuelve independiente tanto en el sentido político, económico y social; en donde además se expresa claramente cuál es la forma de Gobierno y donde se habla claramente que es lo que va constituir la Hacienda Pública del Estado de El Salvador, nombre que se da por determinación de ley en esta misma constitución en su Art. 7, el cual dice: “El Estado se denominará Estado del Salvador, conservando el departamento la antigua denominación de San Salvador”.

Es en este año, que se establece por medio de leyes (normas

---

<sup>95</sup> El término 'libre' asume la idea de que el Estado tiene libertad para decidir dentro de algún margen, no especificado. Pero hay estados calificados de libres que no son de ninguna manera independientes. Actualmente una provincia sudafricana se llama simplemente 'Free State' y sólo es una provincia. Puerto Rico es un 'Estado libre asociado' a los Estados Unidos y no es independiente. O está el Estado libre de Baviera, o el de Sajonia, en Alemania que son miembros de la federación y basta. Libre, pues, no tiene necesariamente, ni siquiera habitualmente, el significado de independiente.

<sup>96</sup> **BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES**, Constituciones Hispanoamericanas, en: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01477393322625573132268/index.htm> Sitio visitado el 31 de Octubre de 2013.

constitucionales), que es lo que va a comprender la Hacienda Pública, lo cual en este mismo cuerpo de normas constitucionales se determinó de la siguiente manera:

“La Hacienda Pública del Estado consiste en las tierras baldías, y en el producto de las contribuciones que decreta el Congreso, ya sean directas o indirectas. Las primeras serán con proporción a las facultades de los contribuyentes y sin excepción ni privilegio alguno”. (Artículo 74 de la Constitución)

De igual forma en este mismo cuerpo de normas constitucionales, se expresa que dentro de la Hacienda Pública<sup>97</sup>, será el Gobierno quien se encargará de manejar los fondos o dinero de la nación, lo cual hará por medio de instrumento que le facilite este manejo; y además en estas normas, se explica la forma en que este ente, manejará esos fondos:

“La cuenta de la Tesorería General se comprenderá el producido anual de todas las contribuciones y rentas, y su inversión se imprimirá y circulará por todos los departamentos, distritos y pueblos”. (Artículo 76 de la CN.)

“Del mismo modo se harán publicar las respectivas cuentas de ingresos y egresos de caudales de cada departamento.” (Artículo 77 de la CN.)

Se puede observar, que se da un sentido de transparencia al manejo de los fondos de la nación, lo cual es expresado en el Art. 77, el cual habla

---

<sup>97</sup> Se puede definir desde tres puntos de vista diferentes: El primero la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados.

claramente de la intención que todos los pobladores tengan conocimiento de las cuentas que el Estado lleva, obligando a este a publicar los estados financieros de los movimientos económicos que este realiza.

En el año de 1841, es promulgada otra Constitución del Estado Salvadoreño, en donde se hacen algunas modificaciones en cuanto al orden político, económico y social, pero sin quitar la autonomía que como Estado independiente se había promulgado en la Constitución anterior.

En dicha Constitución, en cuanto a la Actividad del Estado, se puede mencionar o recalcar los siguientes puntos:

- a) Se da la división tripartita de poderes en el Gobierno, es decir que este va a descansar en tres poderes, los cuales ejecutarán la actividad del Estado mismo, estos poderes son los que hasta la fecha se mantiene vigente: Legislativo, Ejecutivo y Judicial.<sup>98</sup>
- b) La potestad al Poder Legislativo de ejecutar directamente lo que concierne a la actividad Financiera del Estado, en cuanto a lo que se refiere a la obtención de recursos para el sostenimiento del país, lo cual estaba regulado en el Título VI, que se refiere a la atribuciones del Poder Legislativo, dentro de estas se encuentra, en el Art. 22 de esa Constitución la atribución siguiente: Levantar contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; pedir préstamos y facilitarlos a los otros Estados; fijar y decretar anualmente los gastos y la administración de todos los ramos de la Hacienda Pública, arreglando su manejo e inversión; tomar en cuenta al Poder Ejecutivo y calificar y reconocer la deuda común designando fondos

---

<sup>98</sup> Tal como se mantiene hasta nuestros días, con lo única modificación que son llamados órganos.

para su amortización.

c) Aparece en este año, la figura del Tesoro Público<sup>99</sup>, el cual según lo dispuesto en esa Constitución estaba formado por:

1. Todos sus bienes, muebles y raíces y créditos activos.
2. Todos los impuestos, contribuciones, y tasas que pagan los salvadoreños o en adelante pagaren, por sus personas, industria y comercio o bienes; y
3. Todos los derechos que adeuda el comercio de importación y exportación según dispongan las leyes con la reserva acordada en el Artículo 27 (Las pesas y medidas... peso y tipo de la moneda).

d) En esta normativa constitucional se menciona que los gastos que se realicen, deberán de ser bajo los criterios y parámetros que la ley misma da, tal y como los estipula el art. 61, el cual literalmente dice:

“Ninguna suma podrá extraerse, pagarse o abonarse del tesoro público a no ser en virtud de designación previa de la ley. Una cuenta regular de los ingresos y gastos del tesoro público se publicará anualmente al principio de las sesiones de la Legislatura, y el gobierno dictará a la tesorería la manera de publicar periódicamente un estado de ingresos y egresos de todas las rentas”.

Se da un gran salto durante la historia de El Salvador, se puede mencionar, que en los años siguientes al de 1841, las Constituciones que fueron siendo

---

<sup>99</sup> Organismo encargado de la propuesta y ejecución de las directrices y medidas generales de la política económica de un Gobierno y, en especial, de la política de hacienda pública, de presupuestos y gastos y de empresas públicas. Recursos o elementos que un Estado tiene para hacer frente a diferentes actividades, acciones o medidas que busque llevar a cabo.



promulgadas<sup>100</sup> a través de todo este tiempo fueron teniendo cambios muy mínimos en cuanto a lo que Actividad Financiera del Estado se refiere.

No fue sino hasta la Constitución de 1950, que hubieron cambios significativos en la actividad del Estado como ente responsable de ejercer la actividad financiera de nuestro país, de la cual se pueden extraer los siguientes aspectos importantes:

En cuanto a lo que Hacienda Pública se refiere, se retoman los siguientes aspectos importantes:

- a. Sus Fondos y Valores líquidos;<sup>101</sup>
- b. Sus créditos activos;<sup>102</sup>
- c. Sus bienes muebles y raíces;<sup>103</sup>
- d. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan<sup>104</sup>. (Art. 118 CN)

Se agrega además, cuales son las obligaciones que la Hacienda Pública como ente rector de la Actividad Financiera Estatal tiene, diciendo que estas

---

<sup>100</sup> La promulgación es un acto formal y solemne, realizado por el jefe de Estado, a través del cual se atestigua la existencia de una ley, a la vez que ordena hacer cumplir dicha promulgación, dándole a la misma fuerza ejecutiva y carácter imperativo. A su vez, la publicación es el acto consistente en dar conocimiento público del contenido de la ley, u otra norma jurídica, a la ciudadanía.

<sup>101</sup> La expresión fondos designa los recursos en dinero que posee la Hacienda Pública, ya sea en efectivo o en depósitos bancarios. Los valores líquidos son los documentos, como los títulos valores.

<sup>102</sup> Son las cantidades que las personas naturales o jurídicas deben a la Hacienda Pública, por ejemplo, cuando una persona no ha pagado sus impuestos.

<sup>103</sup> Son los bienes tangibles que son transportables de un lugar a otros por sí mismo o por una energía externa, como la maquinaria, equipo de oficina.

<sup>104</sup> Hace referencia al Código Tributario, que en sus Arts. 13, 14 y 15 definen impuesto, tasa y contribución especial respectivamente. Y la expresión "los que por cualquier otro título correspondan" se refiere a otros ingresos que percibe el fisco, como las donaciones.

son: las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados.

Se agrega también, que todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado. La Hacienda Pública es, también denominada Agencia Tributaria es aquella parte de la administración pública que se ocupa de conseguir los recursos financieros necesarios para mantener la infraestructura del Estado entre la que se incluye la educación, sanidad, defensa nacional y seguridad ciudadana, infraestructuras, etc.

Se da como excepción a esta regla general, que la ley podrá, sin embargo, afectar determinados ingresos al servicio de la deuda pública. Los donativos podrán asimismo ser afectados para los fines que indique el donante. (Art. 120 Cn)

En cuanto al Presupuesto General de la Nación<sup>105</sup>, esta Constitución, da los parámetros necesarios para determinar, el tiempo y lo que contendrá dicho presupuesto, así como aquello entes que tendrán la potestad de poder<sup>106</sup> realizar cambios o modificaciones a este presupuesto, tal y como lo menciona literalmente el Art. 122, el cual dice:

“El Presupuesto General del Estado contendrá, para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos que se espera percibir de conformidad con las leyes vigentes a la fecha en que sea votado, así como la autorización de

---

<sup>105</sup> Es donde figuran todas las erogaciones que se consideran necesarias para la inversión social, gasto público, y desarrollo económico de un país durante una vigencia fiscal que corresponde generalmente a un año.

<sup>106</sup> Potestad es un término jurídico que contiene un concepto híbrido entre poder, derecho y deber. La potestad supone una derivación de la soberanía y coloca a su titular en una posición de superioridad, lleva implícita una capacidad de fuerza.

todas las erogaciones que se juzgue convenientes para realizar los fines del Estado.

El Poder Legislativo podrá disminuir o rechazar los créditos solicitados, pero nunca aumentarlos. El Poder Legislativo, es el titular de la potestad tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, en donde se deben establecer las contribuciones, mientras que al Poder Ejecutivo compete la aplicación de las mismas; y al poder Judicial corresponde el control constitucional del mismo.

En el Presupuesto se autorizará la deuda flotante en que el Gobierno podrá incurrir, durante cada año, para remediar deficiencias temporales de ingresos.

Las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y las entidades que se costeen con fondos del Erario o que tengan subvención de éste, excepto las instituciones de crédito, se regirán por presupuestos especiales y sistemas de salarios aprobados por el Poder Legislativo.

Una ley especial establecerá lo concerniente a la preparación, votación, ejecución y rendición de cuentas de los presupuestos, y regulará el procedimiento que deba seguirse cuando al cierre de un ejercicio fiscal no esté aún en vigor el Presupuesto del nuevo ejercicio” Además, dentro de las normas de esta Constitución (Art. 195 CN.), se determina el ente encargado para fiscalizar la actividad de la Hacienda Pública, la cual será vigilada por La Corte De Cuentas<sup>107</sup>, la cual es organismo independiente del Poder

---

<sup>107</sup> La Corte de Cuentas de la República es un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que tiene a su cargo la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, con atribuciones determinadas por la Constitución

Ejecutivo, y tendrá las siguientes atribuciones:

1. Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos y demás contribuciones cuando la ley lo determine.
2. Autorizar toda salida de fondos del Tesoro Público<sup>108</sup>, de acuerdo con el Presupuesto; intervenir preventivamente en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al Tesoro Público<sup>109</sup> o al patrimonio del Estado, y refrendar los actos y contratos relativos a la deuda pública.
3. Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funcionarios que manejen fondos o bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas.
4. Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario<sup>110</sup> o que reciban subvención del mismo. Esta fiscalización se hará de manera adecuada a la naturaleza y fines del organismo de que se trate, de acuerdo con lo que al respecto determine la ley.
5. Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Poder Ejecutivo a la Asamblea, e informar a ésta del resultado de su examen.
6. Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus

---

de la República y cuyo funcionamiento, jurisdicción, competencia y régimen administrativo los regula una ley especial que rige su actuación.

<sup>108</sup> El tesoro público es sin duda alguna uno de los elementos más importantes con los que puede contar un Estado ya que es lo que financia todas las medidas o proyectos que ese Estado tenga para el país o región en cuestión a gobernar.

<sup>109</sup> Contar con un tesoro público limitado obviamente significa mucha menor libertad de acción y el posible descontento permanente de la población. Al mismo tiempo, un tesoro público exageradamente grande y abultado puede significar una pérdida de control sobre el uso de los recursos.

<sup>110</sup> Erario quiere decir -tesoro público- o el lugar donde se lo guarda. El erario es, por consiguiente, la hacienda pública, el conjunto de recaudaciones fiscales o el haber monetario del Estado.

atribuciones.

Como se puede ver, en esta etapa de desarrollo de la Actividad Financiera del Estado Salvadoreño, se da una forma de trabajo mucho más fiscalizada por entes que se encargan directamente de verificar la actividad que el ente público realiza, sea verdaderamente una actividad encaminada a obtener el fin último del mismo Estado, que es la satisfacción las necesidades de la población. Estas normas de la Constitución de 1950, se han mantenido en la Constitución vigente de El Salvador con leves modificaciones entre ellas: al Órgano Ejecutivo le pertenece la Dirección de las Finanzas Públicas<sup>111</sup> y la obligación de conservar el equilibrio presupuestario; la Asamblea Legislativa es el ente encargado de facultar al Órgano Ejecutivo para que contraiga deuda pública, y para que garantice obligaciones contraídas por entidades estatales y municipales; la creación de Secretarías de Estado para la gestión de los negocios públicos; la fiscalización por parte de la Corte de Cuentas de la República de los actos emitidos por funcionarios en el manejo del crédito presupuestario, que violen una ley o reglamento.

### **2.1.10 Concepto de Actividad Financiera**

En la historia, el poder financiero se construye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podía establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero<sup>112</sup>. Este poder hace

---

<sup>111</sup> Propende por la maximización de la eficiencia y la productividad del gasto público, dirigiendo y coordinando las actividades relacionadas con los procesos de programación, seguimiento, modificación y control del Presupuesto General de la Nación con la participación de los organismos y entidades pertinentes.

<sup>112</sup> El poder financiero no es más que “el poder para regular el ingreso y el gasto público”. Este poder se concreta en la titularidad y ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera: en esencia, aprobar los presupuestos, autorizar el gasto público y establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlo.

referencia a la idea de establecer prestaciones sin contraprestación. Los tributos, que son los ingresos públicos por excelencia, no se establecen en virtud de una relación de poder, sino en orden a un fundamento constitucional que es el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

Actualmente el Estado realiza diversas actividades las cuales tienen como objetivo buscar el bien común para satisfacer necesidades sociales. Entre las actividades más importantes del Estado se encuentran:

- a) Creación de Servicios Públicos.
- b) Creación de Servicios Asistenciales de Salud.
- c) Incrementar y controlar la producción de alimentos básicos.
- d) Controlar precios de artículos de primera necesidad.
- e) Controlar y manejar su política monetaria.<sup>113</sup>
- f) Regular las actividades económicas entre los particulares.
- g) Establecer las normas de cooperación a particulares para contribuir al gasto público.
- h) Coordinar y manejar la economía del país, etc.

A pesar de las diversas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que las demás puedan funcionar de una manera eficaz, la cual recibe el nombre de Actividad Financiera del Estado.

De manera que tanto los ingresos como los gastos del ente estatal se

---

<sup>113</sup> La política monetaria es el proceso por el cual el gobierno, el banco central o la autoridad monetaria de un país controla: a) La oferta monetaria.- Cantidad de dinero en circulación y b) Los tipos de interés o coste de dinero. Tipo de interés que fija el banco central o autoridad monetaria a muy corto plazo; con el fin de lograr un conjunto de objetivos orientados hacia el crecimiento y la estabilidad de la economía. La teoría monetaria se desarrolló con el fin de ofrecer información sobre cómo diseñar una política monetaria óptima.

encuentran regulados por su Actividad Financiera. Se puede mencionar que además, es aquella que convierte ingresos en gastos. Sainz de Bujanda identifica a la actividad financiera como “la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido”.<sup>114</sup>

La actividad financiera se identifica con la Hacienda Pública en dos sentidos:

- a) Subjetivo, se refiere a todos aquellos órganos del Estado que realizan la actividad financiera, órganos encargados de establecer los ingresos, así como de asignar el gasto público.
- b) Objetivo, se refiere a la propia actividad financiera, es decir, a la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y realizar gastos.

Es necesario tener conocimiento de la Actividad Financiera ya que de ésta derivan los impuestos, por consecuencia es importante estudiar de donde se originan y quien está facultado para la imposición de los mismos. El Estado tiene la capacidad de recaudar los impuestos, cabe mencionar que el Estado coordinará y orientará la actividad económica del país, estableciendo todas las contribuciones que a su parecer sean necesarias para cubrir los gastos y así cumplir el plan de desarrollo promoviendo el crecimiento económico para lograr una verdadera distribución de la riqueza.

A esta actividad se le conoce como Actividad Financiera del Estado, por lo tanto el Estado es el encargado de obtener los recursos imprescindibles para satisfacer las necesidades públicas. Esto es, que la Actividad Financiera es

---

<sup>114</sup> **SÁINZ DE BUJANDA, Fernando**, Op Cit., p. 36

regulada por las Finanzas Públicas<sup>115</sup>, la cual es la encargada de las reglas que el Estado tiene que seguir para la obtención de recursos y llevar a cabo erogaciones, por medio del Ministerio de Hacienda.

Según Retchkiman K. Benjamín, define a la Actividad Financiera del Estado en base a la Economía Pública y definiéndola como “aquella rama del conocimiento que se ocupa de la asignación de recursos económicos, por medio de los gastos e ingresos del Estado, de la distribución del ingreso y de la riqueza mediante los impuestos y transferencias, de mantener la estabilidad económica usando las políticas presupuestales y de deuda, de los programas de obras públicas y de empresas del Estado”.<sup>116</sup>

Para el autor Flores Zavala, el cual cita a Nitti dice que “es la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento, y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.”<sup>117</sup> Esto se refiere a las reglas para obtener ingresos y a la correcta aplicación de éstos dando como resultado mayores aprovechamientos en los recursos del Estado. Por otra parte, Francisco de la Garza define a la Actividad Financiera del Estado como “aquella actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y las satisfacción de las necesidades generales donde dentro de la Administración uno de los sectores más importantes es la gestión de intereses económicos.”<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> Las finanzas públicas están compuestas por las políticas que instrumentan el gasto público y los impuestos. De esta relación dependerá la estabilidad económica del país y su ingreso en déficit o superávit. El principal objetivo estatal a través de las finanzas públicas suele ser el fomento de la plena ocupación y el control de la demanda agregada.

<sup>116</sup> **RETCHKIMAN, Benjamín.** *Teoría de las Finanzas Públicas*. Tomo I. 1º Edición, Editorial UNAM. México, 1997, p.13.

<sup>117</sup> **FLORES Zavala, Ernesto.** *Finanzas Públicas Mexicanas*. 1º Edición, Editorial Porrúa. México 1998, p. 10.

<sup>118</sup> **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** Ob. Cit., p. 5.



El autor Giannini, dice la que Actividad Financiera del Estado es “la que realiza el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas y que se distingue de otras porque no constituye un fin en sí misma o sea que no entiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad sino que sólo cumple una función instrumental fundamental para el desarrollo de todas las demás actividades”.

Los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, comentan al respecto que la Actividad Financiera del Estado “es la obtención de recursos mediante la Recaudación de Tributos, Administración del patrimonio y Distribución de sumas recaudadas”<sup>119</sup>, por lo que esta actividad no busca satisfacer las necesidades públicas sino, es el instrumento para el desarrollo de actividades estatales que satisfacen necesidades públicas.

Es el conjunto de operaciones del Estado, que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad.<sup>120</sup>

En otras palabras, la actividad financiera se refiere al conjunto de recursos (ingresos y gastos) que los entes públicos necesitan para la satisfacción de sus necesidades, y las necesidades colectivas de toda la población.

Todo grupo social organizado, ya sea público o privado necesita medios económicos para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trata del Estado y

---

<sup>119</sup> **QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge.** *Derecho Tributario Mexicano.* 1<sup>o</sup> Edición, Editorial Trillas. México, 1998, pp. 28-29.

<sup>120</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 14

de los demás entes públicos esa actividad de obtención y empleo de medios económicos necesarios para el sostenimiento de los servicios públicos y la consecución de las finalidades recibe el nombre de "Actividad Financiera".

La actividad financiera del Estado comienza en el momento en que éste se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías, y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causará cumplir su deber de satisfacción de las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad.<sup>121</sup>

El Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades de la mayoría de los habitantes de un país mediante la realización de los servicios públicos.

La Actividad Financiera puede descomponerse en dos momentos básicos:

- 1) La obtención de ingresos, ya que el Estado debe de recaudar fondos para poder satisfacer las necesidades públicas<sup>122</sup>; y
- 2) La gestión de estos recursos, entendido esta gestión como el gasto de los ingresos que el Estado recolecta; los cuales deben de ser destinados a la satisfacción de necesidades de la población, a la elaboración de proyectos, u otras gestiones que corren directamente por cuenta del Estado y que son beneficios directos de las personas.

---

<sup>121</sup> **MONOGRAFIAS.COM**, *Las finanzas públicas*, en: <http://www.monografias.com/trabajos90/publicas-finanzas/publicas-finanzas.shtml> Sitio visitado el 31 de Octubre de 2013.

<sup>122</sup> Son aquellas que desarrolla el Estado mediante las cuales, el mismo cumple funciones y satisface necesidades que le son propias.

Por todo lo anterior, se puede definir a la Actividad Financiera como “aquella actividad que desarrolla el Estado y demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos”.<sup>123</sup>

La Actividad Financiera del Estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo.

Se encuentra realizada por el Estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado “fiscal” o “financiero” que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, los que realizará de conformidad al presupuesto legalmente aprobado. Como resultado de las anteriores definiciones se puede decir que la Actividad Financiera del Estado es aquella función que realiza el Estado (legitimado por el pueblo y por las leyes), encaminada a la obtención de recursos públicos<sup>124</sup> (como contribuciones, servicios, entre otros), para la administración de su patrimonio y erogación de recursos públicos para satisfacer necesidades públicas a través de servicios públicos.

### **2.1.11 Aspectos que contiene la Actividad Financiera del Estado**

Griziotti<sup>125</sup>, fundador de la escuela de Pavía, mantenía que la actividad

---

<sup>123</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op Cit., p. 15

<sup>124</sup> Son aquellas riquezas que devengan a favor del Estado para cumplir sus fines y que en tal carácter ingresan en su tesorería. Su finalidad principal es la de cubrir los gastos públicos, pero además de esa función, los recursos pueden ser instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista en la economía en general.

<sup>125</sup> Benvenuto Griziotti. Participa éste del grupo de autores que se consideran como pertenecientes a las corrientes sociológicas y políticas de las finanzas públicas. Su obra:

financiera se debía estudiar como ciencia de la Hacienda, consciente de los diferentes aspectos de la actividad financiera:

- a. Político.
- b. Económico.
- c. Jurídico.
- d. Técnico.

Dicho autor, decía que era necesario realizar un estudio parcial de cada uno de los aspectos; para posteriormente efectuar un análisis de estos estudios parciales. Aunque esta teoría tuvo gran influencia en alguna época, hoy en día, resulta de imposible aplicación.

Diversos autores han tomado en consideración diferentes fundamentos acerca de las ramas de las que deriva la Actividad Financiera, de manera que, la clasificación que se toma a consideración será la del autor Sainz de Bujanda el cual menciona que dicha Actividad proviene de lo siguiente: La política, la economía, el derecho y la sociología.

- a) TEORÍA DEL ASPECTO ECONÓMICO. Se ocupa de la obtención e inversión de los recursos económicos necesarios para que el Estado pueda dar cumplimiento a los fines que persigue.
- b) TEORÍA DEL ASPECTO POLÍTICO. Porque el Estado tiene a su alcance el poder de supremacía, como medio para procurarse los elementos

---

"Principios de las ciencias de la finanzas". Griziotti reacciona frente a las doctrinas económicas de las finanzas públicas, porque observa que las decisiones y elecciones que cumple el Estado para repartir la carga de los gastos públicos entre las distintas categorías y generaciones de contribuyentes, son determinados con criterios políticos y no criterios económicos". Para Griziotti es decisión política la determinante tanto en lo referente al gasto como a los ingresos.

necesarios para el cumplimiento de sus fines de índole colectivo.

- c) TEORÍA DEL ASPECTO JURÍDICO. Porque se encuentra regulada por el derecho positivo, es decir, que la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, debe realizarse dentro del marco de legalidad.
- d) TEORÍA DEL ASPECTO SOCIOLÓGICO. Por que ejerce una influencia sobre los grupos vitales que operan dentro del Estado.<sup>126</sup>

De manera que la Actividad Financiera era necesario no sólo considerarla como puramente económica, ni puramente política, sino como una mezcla de todos los aspectos: Económico, político, jurídico y sociológico. Debido a que no se trata de una actividad que pueda ser estudiada desde un sólo punto de vista, sino que se debía de analizarse desde los diversos puntos.

Sin embargo, a través de los años se ha llegado a la conclusión de que la actividad financiera es esencialmente política conforme lo establecen los autores Sainz de Bujanda o Ferreiro. La explicación a esto es que se trata de una Actividad eminentemente política por la que toma de decisiones se encuentra a cargo de los órganos públicos, de manera que si el contenido es económico pues versan sobre los Ingresos y Gastos Públicos.

### **2.1.12 Características**

Dentro de las características de la Actividad Financiera, se pueden mencionar las siguientes:

- a) Es una actividad económica<sup>127</sup>, es decir se trata de una actividad que se

---

<sup>126</sup> **SAINZ DE BUJANDA, Fernando.** *Hacienda y Derecho*. Vol. I, 1º Edición, Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962. pp. 13-23

<sup>127</sup> Se le llama actividad económica a cualquier proceso donde se adquieren productos,

- realiza a través de la gestión y movimiento del dinero público.
- b) Es pública. Se estudia la financiación de entes públicos, así como también por el interés general que se protege y por razón de tipo en que es aplicada, ya que está destinada a la colectividad y no a una persona o ente determinado.
  - c) No puede ignorarse que la Actividad Financiera por emanar de un grupo político, ofrece un aspecto político sociológico, pues la administración de recursos escasos es fruto siempre de una decisión de la autoridad que gobierna la vida de una sociedad.
  - d) Es una actividad jurídica, debido a que se encuentra sometida a principios y normas jurídicas cuyo análisis constituyen precisamente el objeto de estudio del Derecho Financiero.
  - e) Es una actividad instrumental en el sentido que sirve de cauce o instrumento para la satisfacción de la necesidad pública.
  - f) La Actividad Financiera presenta aspectos muy distintos que pueden ser asumidos como objeto de conocimiento por distintas ciencias, así el jurista le interesa realizar el marco normativo en que se desenvuelve dicha actividad, para el economista, la actividad financiera es una realidad susceptible de ser analizado con criterios económicos y para el sociólogo y estudioso de la ciencia política la Actividad Financiera presenta aspectos sociológicos que no pueden ignorarse.

### **2.1.13 Sujetos de la Actividad Financiera**

En la Actividad Financiera, el Estado es el único y exclusivo sujeto de este instituto jurídico, pero concibiendo el término “Estado”, en un sentido lato y

---

bienes y los servicios que cubren nuestras necesidades o de los que se obtienen ganancias. Permiten la generación de riqueza dentro de una comunidad (ciudad, región, país) mediante la extracción, transformación y distribución de los recursos naturales o bien de algún servicio; teniendo como fin la satisfacción de las necesidades humanas.

comprehensivo.<sup>128</sup>

En un sentido amplio, el Estado representa, dirige y regula la vida de la sociedad, asimismo, es la encargada de garantizar la satisfacción de sus necesidades públicas, así como facilitar y vigilar el adecuado suministro de los bienes privados y públicos. El Estado tiene personalidad propia, una finalidad y autoridad independiente de los individuos. El Estado es el gestor de la Actividad Financiera y resulta evidente que las diferentes modalidades que esta actividad puede exhibir, es decir, las distintas combinaciones de recursos y gastos públicos por utilizar, y su expresión denominada “presupuesto”, se ajustarán al modelo de Estado de que se trate.<sup>129</sup>

#### **2.1.14 Elementos de la Actividad Financiera**

Dentro de los elementos de la Actividad Financiera, y para efectos del presente trabajo, se distinguen dos elementos importantes como lo son: Los ingresos públicos y Los gastos públicos.<sup>130</sup> Los primeros, sobre el cual versa el presente trabajo de graduación, pueden definirse de manera general y sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades colectivas, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad.

---

<sup>128</sup> La expresión Estado equivale, dentro de esa sociedad políticamente organizada, a los órganos que ejercen el poder público, esto es a los gobernantes en sentido amplio, o sea a quienes están investidos de autoridad sobre el conglomerado que forma la Nación. En sentido más restringido La palabra Estado se asimila dentro de la organización general de los poderes públicos, al poder central, del cual emanan los demás, directas o indirectamente.

<sup>129</sup> **BELISARIO VILLEGAS, Héctor.** Op. Cit., p. 16

<sup>130</sup> El gasto público es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad.

## **CAPITULO III**

### **LOS INGRESOS PÚBLICOS**

#### **3.1 DEFINICIÓN CONCEPTUAL**

Los Estados también reciben ingresos, llamados ingresos públicos. El Estado recibe ingresos por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas, por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas, por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros. Cuando los ingresos provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales se denominan ingresos tributarios, por el contrario, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios. Con los ingresos, los gobiernos pueden realizar sus gastos, sus inversiones, etc.

Por lo que los Ingresos Públicos, son “Obligaciones coactivas y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a factores del Estado o de los entes menores a él subrogados en virtud de lo establecido por una disposición legal que, además, es la que regula las condiciones en que tal prestación ha de concretarse”.<sup>131</sup>

Los ingresos públicos<sup>132</sup> pueden definirse de manera general y sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica y que le permiten financiar las necesidades de la colectividad, es decir, que le

---

<sup>131</sup> **VILLEGAS, HÉCTOR**, Op. Cit., p. 154.

<sup>132</sup> Entradas de Recursos Financieros del Sector Publico, por concepto de Impuestos, Derechos por la prestación de Servicios Públicos, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de la venta de bienes servicios y valores, recuperaciones de capital, Ingresos derivados de financiamiento y otros ingresos de capital.



permiten financiar el gasto público<sup>133</sup> y cumplir su función dentro de la sociedad.<sup>134</sup>

Los Ingresos públicos son “las cantidades de dinero que el Estado y los demás organismos públicos se procuran para cumplir los fines que en cada momento histórico tienen asignados” generalmente representados en dinero, que el Estado obtiene de sus propios bienes o actividades o de las rentas o bienes del sector privado y que se destinan a cubrir los gastos del Estado o lograr otros fines económicos-sociales.<sup>135</sup>

Para algunos autores los ingresos públicos “son las cantidades de dinero que el Estado y demás corporaciones, obtienen en la forma que sea, para hacer frente a necesidades de índole pública”.<sup>136</sup> Y por último, se dice que son todos aquellos derechos, medios o recursos financieros que necesita el sector público para la cobertura de sus gastos. De qué medios se valen el Estado para obtener estos recursos o lo que es lo mismo, de dónde provienen los ingresos estatales. Jurídicamente hablando, los ingresos públicos provienen de dos fuentes principales, una extracontractual y la otra contractual.

Son ingresos públicos extracontractuales, los que provienen de un simple hecho al cual la ley le atribuye determinadas consecuencias que se traducen en ingresos para las arcas fiscales, y como ejemplo: la realización de una compraventa, consumir un determinado producto, percibir una determinada

---

<sup>133</sup> Es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el Estado emplea para el cumplimiento de sus funciones entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad.

<sup>134</sup> **BAYONA de PEROGORDO, J.** Op. Cit., p. 78

<sup>135</sup> **PÉREZ ROYO, F.** *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1991, p. 25.

<sup>136</sup> **BLANCO RAMOS, Ignacio.** Op. Cit., p. 94.

cantidad de ingresos en un ejercicio fiscal determinado, etc.<sup>137</sup>

Entre los ingresos que provienen de un contrato, es decir, de un acuerdo de voluntades destinado a producir determinadas consecuencias generadoras de ingresos estatales, están los empréstitos.<sup>138</sup>

Los Estados también reciben ingresos, llamados ingresos públicos. El Estado recibe ingresos por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas; por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas, por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros. Cuando los ingresos provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales se denominan ingresos tributarios, por el contrario, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios. Con los ingresos, los gobiernos pueden realizar sus gastos, sus inversiones, etc.

### 3.2 LOS RECURSOS PÚBLICOS

Los vocablos “recurso” e “ingreso” suelen emplearse, tanto en el lenguaje usual como en el legal, indistintamente. Sin embargo, como hemos visto, los Recursos son los Institutos Jurídicos, el patrimonio, el tributo, la deuda pública<sup>139</sup> y el monopolio – que constituyen el haber de la Hacienda Pública, cuya aplicación genera ingresos a favor del Estado y de los restantes entes públicos. Los flujos monetarios que dichos institutos producen, por su parte, son los ingresos.<sup>140</sup> En otras palabras, el recurso es todo instituto o fuente que genera los derechos a favor del Estado y el ingreso es la suma que

---

<sup>137</sup> ARGUMEDO Enrique, Op. Cit., p. 36.

<sup>138</sup> BAYONA de PEROGORDO, J. Op. Cit., p. 80.

<sup>139</sup> Es el conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país.

<sup>140</sup> LOZANO SERRANO, C. Op. Cit., Pág. p.126

efectivamente entra en el Tesoro público.<sup>141</sup>

Los ingresos públicos; esto es, los fondos que percibe el Estado por los distintos rubros se pueden clasificar y esta clasificación es necesaria ya que da, en forma separada y debidamente especificada, las fuentes de ingreso que financian tanto el Presupuesto de Ingresos de Funcionamiento como el presupuesto de Ingresos de Capital, que son las dos divisiones en que, para efectos de su administración se descomponen en la actualidad el Presupuesto General, de conformidad con los Art. 5, 6 y 9 de la Ley Orgánica del Presupuesto derogada, y que literalmente dicen: Art. 5.- Para fines de su administración el Presupuesto General se compondrá de dos partes:<sup>142</sup>

El presupuesto de Funcionamiento y el de Capital. Es el conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país.<sup>143</sup> Constituye una forma de obtener recurso financiero por el estado o cualquier poder público materializado normalmente mediante emisiones de títulos de valores.

En definitiva, Los Recursos Públicos son todas aquellas riquezas que el Estado percibe para cumplir con sus fines, y se espera que como riquezas permanezcan en la tesorería nacional. Las concepciones modernas indican que el Estado no sólo debe dedicarse a cumplir con los fines de satisfacción de las necesidades de los particulares, sino que también deben participar activamente en todos los ámbitos involucrados en la vida cotidiana de una

---

<sup>141</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** *Ingresos de Derecho Público y Derecho Privado, dictamen de la Dirección General de lo contencioso del Estado*, PGP, 1981, p. 99.

<sup>142</sup> **Ley Orgánica del Presupuesto**, D.L. N° 1595 del 13 de septiembre de 1954, publicado en el D.O. N° 186, Tomo 165, del 8 de octubre de 1954. Ley ha sido derogada según D.L. N° 516, del 23 de noviembre de 1995, publicado en el D.O. N° 7, Tomo 330, del 11 de enero de 1996, este decreto contiene la Ley Orgánica de Administración Financiera el Estado (LEYOFIES)

<sup>143</sup> **ARGUMEDO, Enrique**, Op. Cit. p.37.

nación. La mayoría de los ingresos del Estado proviene de la recaudación de tributos con la premisa de cumplir con fines sociales, económicos y políticos.

### **3.3 CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DEL INGRESO PÚBLICO.**

#### **3.3.1 Concepto**

El objeto de la actividad financiera está constituido por los ingresos y los gastos. En general, cuando se habla de ingresos, se tiene la idea de un bien que entra en un patrimonio; de ahí que en algunos países se hable de “entradas” del Estado.<sup>144</sup> Es un concepto dinámico que supone un movimiento de fuera hacia adentro de un patrimonio. Por ello, el concepto de ingreso es, de acuerdo a Sainz Bujanda, “más restringido que el concepto de medio para la satisfacción de las necesidades públicas del que constituye una especie. Son medios y no ingresos”.<sup>145</sup> Por ejemplo, los bienes que en un momento dado pertenecen al Estado, sean patrimoniales o de dominio público, así como las prestaciones personales establecidas “*ex lege*”.<sup>146</sup> En cuanto al calificativo de público, este hace referencia al titular del ingreso y no a la naturaleza del mismo, de donde resulta, que son ingresos públicos los que percibe un ente público.<sup>147</sup> Para delimitar el concepto de ingreso público, no basta lo expresado anteriormente, sino que se hace necesario establecer además:

---

<sup>144</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op. Cit., p.199

<sup>145</sup> **SAINZ de BUJANDA, F.** Op. Cit., p. 120.

<sup>146</sup> Locución latina que significa: En virtud de la ley. Son todas las obligaciones tienen su origen en la ley que las determina y protege los derechos que de ella se derivan, hay algunas que no se originan en la voluntad contractual de las partes, sino que nacen directamente de la autoridad de la ley que impone la obligación partiendo de un presupuesto dado, sin necesidad de que su causa inmediata se encuentre en un hecho humano.

<sup>147</sup> **PÉREZ ROYO, F.** Op. Cit. p. 28.

1. La naturaleza del objeto del ingreso. Es decir, si el objeto del ingreso tiene que ser una suma de dinero o su equivalente o si puede comprender otros bienes que no sean dinero o incluso servicios o prestaciones con valor económico.<sup>148</sup> Al respecto la doctrina se encuentra dividida. Algunos sostienen que el ingreso público, necesariamente, tiene que ser una suma de dinero; por ende, no constituyen ingresos públicos las prestaciones *in natura*<sup>149</sup> o en especies (patrimoniales o personales) de que también son acreedores los entes públicos<sup>150</sup> por las razones siguientes:

- i. A pesar de que las prestaciones en especie son susceptibles de valoración económica, no puede expresarse en unidades monetarias y, como tales, incorporarse en los estados contables del presupuesto.
- ii. El régimen jurídico aplicable a dichas prestaciones es distinto al que es propio de los ingresos públicos. Ejemplo: los bienes adquiridos mediante expropiación forzosa. “la adquisición de tales bienes y servicios aunque supongan un incremento patrimonial y constituyan medios con los que el Estado y los demás entes subvienen a sus necesidades, no constituyen ingresos de sentido técnico ni son por tanto, objetos de Derecho Financiero, sino de otras disciplinas (Derecho Civil, Publico, Administrativo, etc.).<sup>151</sup>

Otros afirman que todo bien patrimonial constituye ingreso, independiente de que se requiera como característica fundamental del ingreso público

---

<sup>148</sup> **VISCAINO CALDERON, V.** Op Cit. p. 105.

<sup>149</sup> Corresponde al cumplimiento de una obligación tal como fue pactada por las partes o tal como esta establecida, es decir la realización de la prestación misma a la que el deudor se encuentra obligado. Normalmente este cumplimiento será voluntario, pero si ocurre que el deudor por causa que le es imputable, no cumple con la obligación, el acreedor puede forzarlo a cumplirla, en cuyo caso se solicitará la ejecución forzada de la obligación.

<sup>150</sup> **FERNÁNDEZ, Tomas Ramón.** Op. Cit, p. 170.

<sup>151</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit, p. 121.

que las prestaciones deban expresarse en unidades monetarias, lo que no impide que “el pago de la prestación (previamente cuantificada en unidades dinerarias) pueda realizarse en algunos casos, en especie”.<sup>152</sup>

El modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos sostiene que los tributos deben corresponder a prestaciones en dinero, porque si bien hay algunas prestaciones en especie, ellas son excepcionales en el Estado moderno; por tal razón la doctrina, casi uniformemente, identifica los tributos con prestaciones pecuniarias.<sup>153</sup> También cabe mencionar que son tributos Municipales<sup>154</sup> las prestaciones, generalmente en dinero, que los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines.

Por consiguiente, siendo el tributo una fuente de ingreso público, este puede estar constituido, excepcionalmente, por prestaciones en especie, que en efecto se producen.<sup>155</sup>

2. El título de dominio. La doctrina suele afirmar que es necesario que el título sea de dominio, es decir, que traspase la propiedad del dinero al Estado, con la finalidad de excluir aquellos otros bienes de los cuales, a pesar de haber entrado al patrimonio del Estado<sup>156</sup>, el ente público no puede disponer (como ocurre con los depósitos o garantías con

---

<sup>152</sup> **BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M.** Op Cit, p. 558.

<sup>153</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C.** *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 1º Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1990, p.135.

<sup>154</sup> Son las prestaciones generalmente en dinero, que los Municipios exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines. Los Tributos Municipales son: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales municipales.

<sup>155</sup> **ARGUMEDO, Enrique.** Op Cit. p. 39.

<sup>156</sup> Es el conjunto de los bienes y derechos pertenecientes a una persona, física o jurídica.

finalidades precautorias). Consiguientemente, solo habrá ingreso público cuando el ente público que recibe el bien tenga sobre éste plena disponibilidad, es decir, cuando ostente título jurídico suficiente para afectarlo al cumplimiento de sus fines.

3. Relación jurídico-patrimonial. La referencia a la relación jurídico patrimonial, “como causa de la adquisición del ingreso permite distinguir los ingresos públicos procedentes de otros bienes patrimoniales que solo impropiaamente constituyen ingresos públicos, como son los bienes objeto de legado o sucesión a favor del Estado, los bienes expropiados y las multas.<sup>157</sup> Efectivamente, dichos bienes pasan a disposición del Estado pero las relaciones jurídicas de las que derivan no persiguen una finalidad patrimonial, sino que se fundamentan en normas civiles (sucesiones), administrativas o penales, establecidas con una finalidad extra patrimonial, como puede ser la defensa de la propiedad, el castigo del infractor, etc. Siendo este su fin principal sin perjuicio del reflejo económico que tales normas tengan.<sup>158</sup>

Relacionado con lo anterior está el problema de si los ingresos han de consistir en una entrada patrimonial neta o pueden también reputarse ingresos las percepciones de fondos que provoquen aumentos paralelos del pasivo, como ocurre con la Deuda Pública, o las simples transformaciones del activo, como sucede con la venta de bienes patrimoniales.<sup>159</sup>

Es indudable que las percepciones de cantidades producidas en los expresados supuestos son también verdaderos ingresos. En cambio, no

---

<sup>157</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op Cit. p. 198.

<sup>158</sup> **BAYONA y SOLER.** Op Cit. p. 557.

<sup>159</sup> Conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país

son ingreso, sino gasto las adquisiciones de bienes *in natura* a cambio de dinero.<sup>160</sup> En lo que respecta al ordenamiento jurídico Salvadoreño financiero, la Ley de Tesorería<sup>161</sup>, que actualmente se encuentra derogada, definía, en el inciso 2º del Art. 2, los dineros públicos como sigue: “Dineros Públicos: ingresos que han de ser percibidos por el Supremo Gobierno, ya procedan de impuestos, derechos, tasas, tarifas, precios de mercaderías, de servicios o de arrendamientos<sup>162</sup>, multas, comisos, o de cualquier otra fuente. Este término podrá comprender, asimismo, los dineros ajenos, cuya guarda corresponda al Supremo Gobierno.”<sup>163</sup>

A pesar de que la definición dada por dicho ordenamiento es relativa a los dineros públicos, por el contenido de la misma, el legislador quiso referirse a los ingresos públicos. Ahora bien: si ésta hubiera sido realmente su intención, la definición adolecería de acuerdo a las características de los ingresos de indeterminación de un doble sentido: 1) deja fuera las prestaciones in natura, que pueden constituir ingresos públicos; 2) incluye entre los dineros públicos a los dineros ajenos cuya guarda corresponde al Estado, los que no pueden considerarse como ingresos públicos por carecer el ente que los recibe de plena disponibilidad<sup>164</sup> sobre los mismos. Constituyen los ingresos públicos “todo bien patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las

---

<sup>160</sup> **SAINZ DE BUJANDA.** Op Cit. pp. 121-122.

<sup>161</sup> **Ley De Tesorería**, D.L. N° 178, del 16 de diciembre de 1936, publicado en el D.O. N° 7, Tomo 122, del 12 de enero de 1937. La presente ley ha sido derogada según D.L. N° 516, del 23 de noviembre de 1995, publicado en el D.O. N° 7, tomo 330, del 11 de enero de 1996. en su artículo 116 y contiene la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (LEYOFIES).

<sup>162</sup> Precio fijo o tabla de precios fijos o establecidos que se paga por una mercancía o un servicio.

<sup>163</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA; E.** *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, p. 77.

<sup>164</sup> **VILLEGAS Héctor**, Op Cit. p. 157.



relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico”.<sup>165</sup>

### 3.3.2 Características

A las características de los ingresos públicos se ha hecho referencia anteriormente al fijar su concepto, por lo que se limitará aquí a mencionarse de manera breve:

- a. Naturaleza dineraria. El objeto de los ingresos públicos es el dinero.<sup>166</sup> Sin embargo, excepcionalmente, pueden constituir ingresos públicos las prestaciones *in natura* o especie, previamente cuantificadas en unidades dinerarias.
- b. Percibido por un ente Público. El bien patrimonial debe ser percibido por un ente público, lo que es inherente y consustancial al concepto mismo. El calificativo de público hace referencia al Titular del Ingreso, no al régimen jurídico aplicable al mismo. Ello debido a que existen ingresos públicos adscribibles al ordenamiento privado, como lo serían los ingresos obtenidos por la enajenación de títulos<sup>167</sup> representativos de capital del Estado.
- c. Disponibilidad. Es la aptitud para disponer efectivamente del bien recibido. En el caso de ingresos públicos que requieren devolución, como sucede con los empréstitos, la disponibilidad se debe entender como facultad de disponer con destino a la financiación del gasto, aunque no se trate de una entrada patrimonial neta o definitiva.<sup>168</sup>

---

<sup>165</sup> **BAYONA y SOLER**, Op cit. p. 557.

<sup>166</sup> El dinero es una capacidad general de compra expresada en alguna unidad de cálculo o es un crédito con cargo al producto social.

<sup>167</sup> **KURY de MENDOZA, S; ZALDAÑA LINARES, J.** Op Cit. p. 204.

<sup>168</sup> Ibid. p. 205

- d. La pérdida del signo de la Procedencia. Los bienes ingresados al Tesoro pierden el signo de su procedencia y el título de la misma, lo que constituye un claro reflejo de la unidad patrimonial que preside todo el fenómeno financiero y caracteriza, en definitiva, a la Hacienda Pública. El dinero es una capacidad general de compra expresada en alguna unidad de cálculo” O es un crédito con cargo al producto social.<sup>169</sup>
- e. El destino del Ingreso. Los bienes ingresados se destinan al pago de los gastos públicos ésta característica no es aceptada por todos los autores, entre ellos Bayona y Soler, quienes argumentan que “es discutible que el destino constituya una característica esencial del ingreso público ya que las relaciones jurídicas que se agrupan en el instituto jurídico del ingreso público no están precisadas en su totalidad y esencialmente por el destino que el ente público vaya a dar al objeto de esa relación. El carácter finalista del ingreso le vendrá dado, no por su fin o destino específico, sino por participar del elemento tecnológico común a toda manifestación de la actividad financiera que es la satisfacción de las necesidades públicas.<sup>170</sup>

El Ingreso Público se justifica básicamente por la necesidad de financiar los gastos públicos.<sup>171</sup> Se puede decir que el Ingreso Público por lo general tendrá el fin de propiciar la cobertura del gasto, y solo habrá Ingreso Público cuando el ente que lo recibe tiene plena disposición sobre él, es decir cuando tiene un título jurídico para utilizarlo para sus fines.<sup>172</sup>

### 3.3.3 Fundamento del Ingreso Público

El ingreso y el gasto público forman las dos grandes ramas del Derecho

---

<sup>169</sup> BAYONA y SOLER, Op Cit. p. 558.

<sup>170</sup> *Ibíd.* p. 560.

<sup>171</sup> LOZANO SERRANO, C. Op Cit. p. 129.

<sup>172</sup> VISCAINO CALDERÓN, V. Op Cit. p. 103.

Financiero, y aquí se ocupará del ingreso, o sea, de toda aquella cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial ha de ser financiar los gastos públicos.<sup>173</sup> Por lo tanto, el ingreso público es una suma de dinero, es decir, no constituyen ingresos públicos las prestaciones personales o en especie, aunque satisfagan necesidades públicas, hasta que adoptan forma de recursos monetarios. Han de ser, además, percibidos por un ente público, y su objeto esencial es financiar el gasto público, aunque el Estado, en ciertas ocasiones, no sólo financia los gastos públicos, sino que puede perseguir también con esos ingresos finalidades de política monetaria o económica.<sup>174</sup>

El fundamento del ingreso público ha sido la conexión entre ingresos y gastos. Esta es la posición tradicional que ha pretendido ver el fundamento de los ingresos precisamente en la existencia de gastos públicos a realizar por el Estado. Los gastos constituyen pues, la justificación política, económica y jurídica de los ingresos públicos.<sup>175</sup>

Pese a que la doctrina mencionada anteriormente ha sido la dominante, no han faltado autores que se hayan opuesto a ella. Algunos buscan el fundamento del ingreso en un principio de solidaridad social; otros consideran que deben determinarse previamente la cantidad de medios financieros disponibles y posteriormente al gasto público a efectuarse, lo que implica un proceso de selección del gasto; y otros, finalmente, afirman que se

---

<sup>173</sup> Es el realizado por el sector público en un periodo determinado. Incluye todo el gasto fiscal más todo los gastos de la empresa fiscal y semifiscales con administración autónoma del Gobierno Central.

<sup>174</sup> La política monetaria se refiere el conjunto de decisiones que las autoridades monetarias adoptan con el fin de buscar la estabilidad del valor del dinero y evitar desequilibrios permanentes en la balanza de pagos, y ejercer influencia sobre las tasas de interés y la inflación. Cuando se habla de temas monetarios se esta haciendo referencia a temas relacionados con el dinero, particularmente con la moneda.

<sup>175</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 137.

encuentra en la capacidad patrimonial de los entes públicos, “expresión de la personalidad jurídica atribuida, en cada caso, por el ordenamiento jurídico. Deberá cada hacienda, por mandato de ese mismo ordenamiento, destinar dichos ingresos a la financiación de los gastos públicos pero, en definitiva, el instituto jurídico del ingreso publico encuentra su fundamento en aquella capacidad”.<sup>176</sup>

En el derecho financiero concretamente en la Hacienda Pública o Actividad Financiera del Estado, se encuentran dos ámbitos de actuación como lo son: el ingreso y el gasto público, los cuales forman las dos grandes ramas del Derecho Financiero.<sup>177</sup> Uno de los momentos de la actividad financiera del Estado, es precisamente la procuración de recursos económicos indispensables para cubrir los gastos públicos, en este sentido todo aquello que el Estado obtenga, para cumplir con sus fines, es lo que se denomina ingreso público.<sup>178</sup>

### 3.4 LOS INGRESOS PÚBLICOS EN GENERAL

Los ingresos públicos al igual que el gasto público también tienen su sustento y marco jurídico principal en la Constitución Política de cada país.<sup>179</sup> Se parte de la idea que el individuo al vivir bajo la protección de un estado soberano en un territorio determinado, adquiere el compromiso de otorgar a su respectivo gobierno la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público de la sociedad en donde vive con su familia y conciudadanos.

---

<sup>176</sup> **BAYONA y SOLER**, Op Cit. p. 562.

<sup>177</sup> **BIELSA, Rafael**, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, Derecho Fiscal, 1º Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, p. 25.

<sup>178</sup> **AHUMADA, G**, Op. Cit., p. 152.

<sup>179</sup> **SPISSO, Rodolfo**. *Derecho Constitucional Tributario*, 1º Edición, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993, p. 84.

Así, el Estado adquiere las facultades exclusivas a través de su división de poderes para aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo también los ingresos y las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para dicho gasto social. Para ello se desarrolla todo un sistema de leyes y reglamentos que norman y clasifican a los diferentes tipos de ingresos. Los ingresos que recibe el gobierno<sup>180</sup> se pueden clasificar en general en cuatro importantes rubros que son:

### 1. Ingresos Tributarios.<sup>181</sup>

- a. Impuestos.
- b. Aportaciones de Seguridad Social.
- c. Derechos.
- d. Contribuciones Especiales.
- e. Tributos o Contribuciones Accesorias.
- f. Tazas

### 2. Ingresos Financieros.<sup>182</sup>

- a. Empréstitos.
- b. Emisión de Moneda.
- c. Emisión de Bonos de Deuda Pública.
- d. Amortización y Conversión de la Deuda Pública.
- e. Moratorias y Renegociaciones.

### 3. Tarifas y Servicios Públicos

---

<sup>180</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op. Cit., p. 237.

<sup>181</sup> Son los valores que el contribuyente sujeto pasivo, debe pagar en forma obligatoria al ente territorial sujeto activo, sin que por ello exista ningún derecho a percibir servicio o beneficio alguno de tipo individualizado o inmediato.

<sup>182</sup> Conjunto de ingresos recibidos, normalmente por el Estado, como consecuencia de la existencia de un sistema impositivo.

#### 4. Deuda Pública

Otra clasificación de los ingresos públicos, que es más específica es la siguiente:

- a. Impuestos.
- b. Aportaciones de Seguridad Social.<sup>183</sup>
- c. Contribuciones de mejoras.
- d. Derechos.<sup>184</sup>
- e. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o pago.
- f. Productos.
- g. Aprovechamientos.
- h. Ingresos derivados de financiamientos.

De los anteriores Ingresos, los que en la actualidad y en la historia reciente han sido los más importantes, son los ingresos vía impuestos (ingresos tributarios), y los ingresos derivados del financiamiento (deuda pública por financiamiento ajeno o deuda pública (tanto interna como externa)).<sup>185</sup> Esto se debe a la importancia histórica que dichos ingresos han representado para los países de la región latinoamericana con respecto a sus ingresos totales, así como por el impacto dentro de las finanzas públicas de cada uno de estos países.<sup>186</sup>

Los ingresos tributarios tienen su base jurídica en el postulado de que los

---

<sup>183</sup> Son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas, cuyo pago lo hace el Estado para cumplir con las obligaciones fijadas por la ley por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

<sup>184</sup> **SOLER ROCH, María Teresa.** *Naturaleza Jurídica de los Ingresos Monopolio*, 1º Edición, CT, Alicante, 1991. p. 147.

<sup>185</sup> Conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país. Constituye una forma de obtener recursos financieros por el Estado o cualquier poder público materializados normalmente mediante emisiones de títulos valor.

<sup>186</sup> **KURY de MENDOZA, S.** Op Cit. p. 240.

ciudadanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos del estado soberano en donde residen. Esto de forma proporcional, justa, equitativa y de acuerdo a lo que dispongan sus respectivas leyes.<sup>187</sup> Como ya se dijo antes, el ingreso y el gasto público forman las dos grandes ramas del Derecho Financiero, y aquí nos ocupamos del ingreso, o sea, de toda aquella cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial ha de ser financiar los gastos públicos.<sup>188</sup>

Por lo tanto, el ingreso público es una suma de dinero, es decir, no constituyen ingresos públicos las prestaciones personales o en especie, aunque satisfagan necesidades públicas, hasta que adoptan forma de recursos monetarios. Han de ser, además, percibidos por un ente público, y su objeto esencial es financiar el gasto público, aunque el Estado, en ciertas ocasiones, no sólo financia los gastos públicos, sino que puede perseguir también con esos ingresos finalidades de política monetaria o económica.<sup>189</sup> Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. Así, se habla de “ingresos ordinarios y extraordinarios, ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado, ingresos tributarios y no tributarios”.

### **3.5 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.**

Los ingresos públicos han sido objeto de diversas clasificaciones; pese a ello, se limitará a exponer las que tienen mayor relevancia a nivel doctrinario por su contenido jurídico-financiero.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Ibid. p. 241.

<sup>188</sup> **ALBIÑANA, García Quintanilla C.** *Los Ingresos Tributarios*, 1º Edición, An de Ec, 1973, p. 237.

<sup>189</sup> **BAYONA de PEROGORDO, J**, Op Cit. p. 155

<sup>190</sup> **VILLEGAS Héctor**, Op Cit. p. 160.

### 3.5.1 Ingresos Estatales, Municipales e Institucionales

Esta clasificación atiende al ente receptor del ingreso público, por lo que distingue entre ingresos estatales, locales e institucionales.

- a) Los ingresos de la Hacienda Pública Estatal: comprenden todos los ingresos procedentes de los derechos de contenido económico cuyo titular es el Estado.<sup>191</sup>
- b) Los ingresos de la Hacienda Pública Local (Hacienda Pública Municipal): comprenden “los bienes, ingresos y obligaciones del municipio.”<sup>192</sup>
- c) Los ingresos de la Hacienda Pública Institucional: comprenden los bienes e ingresos obtenidos por las instituciones, en los términos autorizados por la ley.

### 3.5.2 Ingresos Originarios y Derivados

Estas clasificaciones se relacionan con el carácter de la fuente. Tradicionalmente, esta clasificación se ha basado en la periodicidad con que los ingresos afluyen al tesoro público. Es decir, que se los ha considerado desde el punto de vista del ente receptor y no desde aquél de quien se obtiene el ingreso.<sup>193</sup>

- a) Originarios. Son obtenidos por los entes públicos de fuentes propias. Son los ingresos que provienen de la actividad que realiza un ente público al administrar sus bienes propios como consecuencia de su explotación directa o indirecta por ejemplo, la actividad económica de una empresa, propiedad del Estado que vende libremente bienes y servicios a la

---

<sup>191</sup> Fundación gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para el desarrollo del país.

<sup>192</sup> ARGUMEDO Enrique, Op Cit. p. 40.

<sup>193</sup> QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, C. Op Cit. p. 84.



colectividad, genera un monto de ingresos que se consideran originarios, ya que para obtener este tipo de entradas de dinero el Estado no necesita obligar a los particulares a que adquieran su producto, simplemente actúa como un oferente<sup>194</sup> más dentro del mercado.<sup>195</sup> “Es decir la fuente del ingreso está en los bienes del sector público, pero el Estado actúa como un particular, como ente de derecho privado, y generalmente, dentro de un ambiente de derecho común.<sup>196</sup> Tal es el caso de la obtención de precios por la venta de bienes o prestaciones de servicios públicos. Son los que obtiene el Estado como consecuencia de los cambios que realiza como sujeto de la relación económica. Un ejemplo de ingresos originarios es el precio por venta de bienes o arrendamiento de obra o servicio.

b) Derivados. Si se trata de los que los entes públicos se procuran mediante contribuciones procedentes mediante otras fuentes. Son aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su patrimonio, para obtener estos ingresos, el Estado interviene coactivamente en la actividad económica de los particulares, obligándolos a contribuir con el financiamiento del gasto a través del pago de tributos como los impuestos. Esta intervención estatal está fundamentada en el régimen jurídico vigente en cada sociedad (legislación tributaria).<sup>197</sup> Son los que el Estado obtiene por su intervención coactiva en las relaciones económicas de terceros, realizada en uso de poder estático o soberanía financiera. Ejemplo de este ingreso es el impuesto.

La fuente del ingreso está en los bienes o rentas del sector privado que el Estado o entes públicos obtienen como entes de derecho público, a través de los tributos, o típicamente en el caso del impuesto, naturalmente, dentro de

---

<sup>194</sup> Del lat. *offērens*, *-entis*, Que ofrece o se muestra en actitud de ofrecer.

<sup>195</sup> **ARAGÓN, Manuel**, Op Cit. p. 85.

<sup>196</sup> **ARGUMEDO Enrique**, Op Cit. p. 42.

<sup>197</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** Op Cit. p. 105.

un ambiente de derecho público. De aquí el enfoque jurídico de ésta Clasificación en Ingresos de Derecho Privado e Ingresos de Derecho Público”.<sup>198</sup>

### **3.5.3 Ingresos Normativos y Contractuales**

Otra clasificación muy conocida de los ingresos públicos en atención a su origen, es la que los divide en: fuentes normativas y contractuales.

- a) Normativos. Son los que pueden tener su origen en normas tributarias (los tributos), en normas penales (las multas), o en normas administrativas (sanciones administrativas).
- b) Contractuales. Son los que se amoldan al tipo de negocio jurídico que constituye su título, ejemplo, los empréstitos.<sup>199</sup>

Existe otra clasificación, que parte del hecho de que los ingresos constituyen uno de los aspectos en que se manifiestan los recursos públicos. De allí resulta que la fuente del ingreso debe entenderse como referida, en sentido técnico-jurídico, a los distintos elementos que constituyen la Hacienda Pública que, tal como se ha expresado anteriormente, se encuentran identificados con institutos jurídicos, tributos, deuda pública, monopolio y patrimonio del estado, en su caso, mecanismos de tipo redistributivo – transferencias o derechos de participación – que procuran el reparto del ingreso entre distintas Haciendas Públicas.

Esta es la clasificación por Sainz de Bujanda y a la que se hará referencia posteriormente.<sup>200</sup>

---

<sup>198</sup> LOZANO SERRANO, C. Op Cit. p. 131.

<sup>199</sup> FERNÁNDEZ, Tomas Ramón, Op Cit. p. 169

### 3.5.4 Ingresos Ordinarios y Extraordinarios

Esta clasificación se ha establecido por dos circunstancias que señalan Martín Queralt y Lozano Serrano<sup>201</sup> que observan: “de una parte, su carácter contingente, mudable en función de la época a que se refiera la distinción. El tributo era históricamente un ingreso extraordinario y hoy constituye el paradigma de ingreso ordinario para los entes públicos. También los ingresos crediticios<sup>202</sup> tenían carácter extraordinario y hoy son un ingreso de carácter ordinario.<sup>203</sup> De otra parte, hay que tener en cuenta que la distinción entre ingresos ordinarios y extraordinarios surge también en íntima conexión con el ordenamiento presupuestario, de forma que mientras las necesidades ordinarias reflejadas en presupuestos ordinarios o generales se financiaban con ingresos también ordinarios la cobertura de necesidades extraordinarias legitimaba la existencia de presupuestos extraordinarios o especiales, recabando también su financiación con ingresos de carácter extraordinarios”.

La clasificación anterior no ofrece ningún criterio de diferenciación desde el punto de vista jurídico, por lo que la distinción, solo tiene sentido si se relaciona con la permanencia en el tiempo no del ingreso en sí, sino del conjunto de normas que regulan el recurso del que procede el ingreso.<sup>204</sup> De donde resulta que:

a) Ingresos Ordinarios: Son aquellos que son recaudados en forma regular por el Estado como impuestos, derechos, los ingresos por la venta de

---

<sup>200</sup> **LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p.135.

<sup>201</sup> *Ibíd.* p. 85.

<sup>202</sup> Son todos aquellos con el carácter de préstamos, los cuales el estado obtiene a través de financiamientos tanto internos como externos o por la emisión de bonos de cualquier denominación, pero que siempre presentan las características que son reembolsables

<sup>203</sup> Son las cantidades de dinero que recibe el Estado en concepto de Deuda Pública.

<sup>204</sup> **QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. pp. 85-86.

bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales.<sup>205</sup> Como ejemplo se tienen los provenientes del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, entre otros. Son los que se establecen con duración indefinida, es decir, hasta su derogación. Son aquellos que el Estado recibe en forma periódica, puede repetir su recaudación período tras período, y su generación no agota la fuente de donde provienen ni compromete el patrimonio actual o futuro del Estado y sus entes. Es decir, son ingresos cuya recaudación tiene la posibilidad de ser repetida año tras año, porque provienen de la administración del patrimonio estatal, o de tributos que son pagados por los particulares de manera rutinaria. Los ingresos ordinarios deberían ser suficientes para cubrir los gastos públicos ordinarios que debe efectuar el Estado en el cumplimiento de sus diversas funciones.<sup>206</sup>

b) Ingresos Extraordinarios: Son los que percibe el Estado en circunstancias excepcionales y que sirven para hacer, frente a necesidades imprevistas como sucede en caso de guerra, epidemias, catástrofes, etc. Son los que desde su implantación tiene un plazo determinado de vigencia, estos presentan como característica distintiva que la fuente que los genera no permite su repetición continua y periódica, y afecta o compromete los Fundamentos de la Economía y Finanzas Públicas disminución del patrimonio del Estado en el presente o en el futuro.<sup>207</sup>

Tal es el caso de la venta de los bienes que son propiedad del sector público y de la realización de operaciones de crédito público, ya que en ambos casos

---

<sup>205</sup> Estas Empresas son propiedad mayoritaria total del estado y funcionan como empresas privadas, contando con personalidad jurídica y patrimonios propios. Están vinculadas al Estado, que les proporciona la mayor parte o totalidad del capital, según sea el caso. No son organismos descentralizados

<sup>206</sup> **QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 87.

<sup>207</sup> **GONNARD, R.** *Historia de las Doctrinas Económicas*, 1º Edición, Editorial Aguilar, Madrid, 1964, p. 78.

se genera un ingreso público y como consecuencia el patrimonio se ve reducido (venta de bienes), o se compromete hacia el futuro (crédito público), situación que no permite que este tipo de ingresos sean susceptibles de ser repetidos continuamente y de manera indefinida.<sup>208</sup> También es el caso de situaciones especiales en las que el Estado percibe un ingreso por un período limitado de tiempo, en virtud de alguna legislación temporal que lo autoriza para ello.

Se recomienda que los ingresos extraordinarios se utilicen para hacer frente a situaciones imprevistas que conllevan a la ejecución de gasto público extraordinario; sin embargo, en el presente los gobiernos suelen acudir a este tipo de ingresos para financiar sus gastos rutinarios.<sup>209</sup> Ejemplo de ingreso ordinario es el impuesto sobre la renta, el que afluye a las arcas públicas de una manera normal, continua e ilimitada, y ejemplo de ingresos extraordinarios son los empréstitos forzosos<sup>210</sup> implantados en casos excepcionales.

### **3.5.5 Ingresos Presupuestarios y Extrapresupuestarios**

En función de su relación con el presupuesto, los ingresos pueden ser:

- a) Ingresos Presupuestarios es decir, aquellos puestos a disposición de la Administración para ser destinados, en las condiciones establecidas en el

---

<sup>208</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V**, Op Cit. p. 110.

<sup>209</sup> **QUERALT; Juan Martín, LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. pp. 88-89.

<sup>210</sup> Son aquellas sumas de dinero que los particulares deben suscribir obligatoriamente, generalmente representadas por un porcentaje de sus rentas y que se presupone serán reembolsadas en el futuro.

presupuesto, a la financiación del gasto público.<sup>211</sup>

b) Ingresos Extrapresupuestarios: Los que carecen de espacial idoneidad para figurar en el presupuesto.

A medida que se ha ido fortaleciendo el respeto los principios presupuestarios clásicos y según se ha ido avanzando en la configuración de instancias, control parlamentario, control del tribunal de cuentas, control de la intervención general, fiscalizadoras de la actividad financiera, los ingresos extrapresupuestarios se han ido reduciendo paulatinamente, todos los ingresos y gastos deben estar presupuestados, por el principio presupuestario de universalidad, como por el principio de unidad, debe existir un único presupuesto por cada ente público.

Los ingresos públicos, tal como se ha señalado, tiene como característica la pérdida del signo de procedencia, en consecuencia, dicen Bayona y Soler, “no creemos que sea correcto hablar de ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios sino, más bien, de ingresos presupuestados<sup>212</sup> (incluidos en el conjunto de los que se ponen a disposición de la Administración en un periodo determinado) o ingresos no presupuestados (los que, por no haber sido incluidos en el presupuesto, no están sujetos al control que tal inclusión lleva consigo)”<sup>213</sup>.

No obstante, cualquiera sea la terminología empleada, la mayoría de los autores no están de acuerdo con esta clasificación por respeto a los principios presupuestarios de universalidad todos los ingresos y gastos deben estar presupuestariamente consignados y unidad debe existir un único

---

<sup>211</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** Op Cit. p. 111.

<sup>212</sup> Son las percepciones tributarias, no tributarias y la Venta de inversiones del gobierno.

<sup>213</sup> **BAYONA DE PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M.** Op Cit. p. 565.

presupuesto por cada ente público.<sup>214</sup>

### **3.5.6 Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado.**

El derecho financiero toma como objeto de estudio la actividad financiera, que es la obtención de ingresos para realizar gastos.<sup>215</sup> Centrándose en la vertiente del ingreso, se tendría que decir en primer lugar, que estos ingresos son públicos y esto es así por el carácter público del ente que los sostiene o recauda. Estos ingresos públicos son susceptibles de determinadas clasificaciones, sin embargo la más representativa sería la de dividirla en 2 bloques:

Ingresos Públicos de Derecho Público: donde se pueden encontrar los tributos, los precios públicos, la deuda pública; están sujetos a un régimen jurídico público.

Ingresos Públicos de Derecho Privado: donde se encuentran los rendimientos de los bienes patrimoniales y los rendimientos de la actividad económica realizada por los entes públicos y ambos casos se regulan por las normas del derecho privado.<sup>216</sup>

Esta clasificación ha sido la que siempre ha ofrecido mayor interés desde el punto de vista jurídico, porque su criterio de distinción radica en la naturaleza de la relación que da origen al ingreso. Así:

a) Ingresos de Derecho Público. Son aquellos en los que la Administración

---

<sup>214</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA, E.** *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, p. 79.

<sup>215</sup> **BIELSA, Rafael**, Op Cit. p.45.

<sup>216</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA, E.** Op Cit. p. 82.

pública goza de las prerrogativas<sup>217</sup> y poderes que son propios de los entes públicos. Son los que el Estado o las entidades públicas, obtienen en virtud del poder de soberanía o poder de imperio de que goza el Estado. Lo esencial de estos ingresos, es que se obtienen en virtud del poder coactivo de que goza el Estado. Ejemplo. Los Tributos.<sup>218</sup>

b) Ingresos de Derecho Privado o de Dominio Fiscal. Son los ingresos de economía privada, es decir, aquellos que obtiene el Estado, de la explotación de un patrimonio, o del ejercicio de negocios industriales o comerciales, sin usar su soberanía. Los ingresos de Derecho Privado, son el resultado de actividades económicas propias de particulares, que por excepción desarrolla el Estado. Se les conoce también, con el nombre de Ingresos Originarios<sup>219</sup>, porque el Estado para obtenerlos, se sujeta a normas de Derecho Privado, no haciendo uso de sus prerrogativas de soberanía, o de su poder de imperio, Ejemplo: los precios, los productos, los empréstitos voluntarios, etc. Son aquellos en los que la Administración pública actúa como un particular, sometida a las normas propias del ordenamiento privado, que regula las relaciones entre iguales.<sup>220</sup> Ejemplos de ingresos de Derecho Público son los tributos, los rendimientos de la deuda pública, los monopolios; de ingresos de Derecho Privado, los ingresos derivados de la adquisición, explotación y enajenación de bienes por el Estado.<sup>221</sup>

Este sistema clasificatorio ha sido criticado por Sainz de Bujanda, entre otros, quien ha sostenido que los ingresos obtenidos por los entes públicos en

---

<sup>217</sup> Facultad que tiene una autoridad o alguno de los poderes supremos del Estado.

<sup>218</sup> **PÉREZ ROYO, F.** Op Cit. p. 36.

<sup>219</sup> Son las percepciones que constituyen la fuente formal normal y periódica de recursos fiscales que obtiene el Gobierno Federal como base fundamental para financiar sus actividades.

<sup>220</sup> **PÉREZ ROYO, F.** Op Cit, p. 36.

<sup>221</sup> **FERNÁNDEZ, Tomas Ramón,** Op Cit, p. 178.



regímenes de puro y estricto Derecho Privado tienen tan mínimo volumen que apenas se justifica constituir el segundo bloque de esta clasificación y tal como se verá posteriormente propugna por otra clasificación. D'Amari, también se muestra crítico y en este sentido “describe como la tradicional división del ordenamiento jurídico en público y privado se ha traducido, en el. Son las percepciones que constituyen la fuente normal y periódica de recursos fiscales<sup>222</sup> que obtiene el Gobierno Federal como base fundamental para financiar sus actividades. Es una parte de los ingresos gubernamentales que obtiene el Estado haciendo uso de su poder coercitivo de forma unilateral; o bien por una contraprestación obligatoria; es decir incluyen los recursos que impliquen una obligación de deuda. Estos son permanentes y previsibles.

### 3.5.7 Otras clasificaciones

Se acepta el criterio de Griziotti de considerar los cuatro elementos, especialmente el económico, realiza una clasificación más amplia pues agrega un grupo de asignaciones (subsidios, ayudas, contribuciones, etc.) Siguiendo como criterio principal el de la fuente económica del ingreso, nacen dos grandes grupos iniciales A) los ingresos de la economía pública y B) los que derivan de la economía del mercado o privada.

A) Economía Pública. Se subdividen de la siguiente manera.<sup>223</sup>

- 1) Ingresos provenientes de otros entes públicos del Estado:
  - a) Asignaciones entre entes de la misma categoría

---

<sup>222</sup> Aportaciones de los particulares para fines públicos, en la que se encuentran clasificados, como impuestos, productos, derechos y aprovechamientos. Son aquellas percepciones que reciben las entidades o dependencias del Estado a través de apoyos o transferencias que les otorga el Gobierno Federal.

<sup>223</sup> **RAMÓN VALDÉS COSTA**, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, p. 103.

- b) Asignaciones de un ente público superior a otro inferior;
- c) Asignaciones de un ente público inferior a otro superior.
- 2) Ingresos provenientes de entes públicos extranjeros.
  - a) Prestaciones unilaterales;
    - I) Voluntarias (ayudas)
    - II) Coactivas (indemnizaciones de guerra)
  - b) Actos con contraprestación (prestamos)

B) Economía del mercado (nacional) o de economía privada

I) Ingresos provenientes de la participación directa del ente público en el proceso económico (cambios económicos voluntarios, conocidos en la doctrina con el nombre de ingresos originarios):

- 1) Ventas y prestaciones materiales producidas por empresas e institutos públicos:<sup>224</sup>
  - a) Beneficios de empresas públicas.
    - I) Fines exclusivamente comerciales.
    - II) Fines mixtos.
  - b) Entradas brutas de institutos públicos.
  - c) Arrendamiento de inmuebles e inversiones de capital.
- 2) Entradas por modificaciones estructurales del patrimonio.
  - a) Entradas por disminución de deudas.
  - b) Entradas por venta de bienes patrimoniales.<sup>225</sup>
  - c) Entradas por donaciones o sucesiones.

II) ingresos provenientes de la participación indirecta o mediática del ente público en el proceso económico (fundados en la coacción y en la soberanía. Son los llamados ingresos derivados)

---

<sup>224</sup> **RAMÓN VALDÉS COSTA**, Op Cit, p. 104.

<sup>225</sup> Son bienes patrimoniales, o de propios, los que siendo propiedad de la Entidad Local no estén destinados a uso público ni afectados a algún servicio público y puedan constituir fuente de ingreso para el erario de la Entidad

- 1) Tasas.
- 2) Contribuciones de mejora.<sup>226</sup>
- 3) Tributos (obligatorios, sin derecho a contraprestación).
  - a) Impuestos, incluso el excedente neto de los monopolios fiscales.
  - b) Derechos aduaneros.
- 4) Entradas derivadas de la política monetaria.
  - a) Acuñación de la moneda.
  - b) Emisión de papel moneda.
  - c) Beneficio sobre los revaluó.
- 5) Empréstitos forzosos.
- 6) Multas, confiscaciones, etc.

### **3.6. INGRESOS TRIBUTARIOS: LOS TRIBUTOS COMO FUENTES DE INGRESO PÚBLICO**

Se considera conveniente superar la tradicional bipartición de los ingresos públicos según el régimen jurídico público o privado que les sea aplicable y propone en su lugar una clasificación que contemple la naturaleza de los recursos que, al aplicarse, generan los flujos monetarios a los que son llamados ingresos públicos.<sup>227</sup> En tal sentido, se observa que los llamados recursos son institutos jurídicos, el patrimonio, el tributo, el crédito público, los monopolios- encuadrados en el área del Derecho Financiero, por tanto, en la más amplia del Derecho Público. Partiendo pues, del supuesto de que los recursos generadores de los ingresos son institutos jurídico-financieros, resulta que los ingresos obtenidos por los entes públicos en régimen de puro y estricto Derecho Privado son proporcionalmente tan escasos que no basta

---

<sup>226</sup> Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

<sup>227</sup> **BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M.** Op Cit, p. 558.

justificar una clasificación en bimembre de ese tipo. Más útil resulta constituir una clasificación que se apoye en las notas características de los diversos recursos financieros, sin perjuicio de señalar la posibilidad de que los Estados y los demás entes públicos obtengan ingresos por vías puramente privadas. Sobre la base de este criterio, se ofrece la siguiente clasificación de ingresos: ingresos patrimoniales, ingresos tributarios, ingresos crediticios e ingresos monopolísticos.<sup>228</sup> El régimen jurídico aplicable a cada uno de estos ingresos será el propio del instituto de que deriven.<sup>229</sup>

Ingresos Tributarios. Son las percepciones que obtiene el Estado por las imposiciones fiscales que en forma unilateral y obligatoria fija a las personas, conforme a la ley para el financiamiento del gasto público.<sup>230</sup> Su carácter tributario atiende a la naturaleza unilateral y coercitiva de los impuestos, gravando las diversas fuentes generadoras de ingresos: la compra-venta, el consumo y las transferencias. Como su nombre lo indica, provienen directamente de la recaudación de tributos. Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

### **3.6.1 Antecedentes de los Tributos**

La historia de los tributos o la tributación está vinculada con el desarrollo histórico del pensamiento financiero, es por ello que se considera que el

---

<sup>228</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit, p. 126.

<sup>229</sup> **SPISSO, Rodolfo.** Op Cit, p. 15.

<sup>230</sup> **SAINZ DE BUJANDA,** Op Cit. p. 127.

surgimiento de los tributos ha influido sobre la evolución de la teoría financiera.<sup>231</sup>

Los tributos aparecieron en sentido estricto con el surgimiento del Estado Moderno, el cual constituía una manifestación del poder de imperio estatal. Sin embargo antes del surgimiento del Estado se exigían prestaciones por parte de los reyes, los príncipes, los señores feudales a las cuales ya se les llamaba “tributos” aunque en el sentido lato del término.

### **3.6.1.1 Evolución Histórica de los Tributos a Nivel Internacional**

En la India, remontándose 300 años A.C. se encuentra un principio que luego retomó Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Menciona este antiguo libro “así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”.<sup>232</sup>

En el antiguo Egipto ya existían algunos gravámenes aplicados al consumo y a los réditos que es lo que actualmente se conoce como renta. Existen además indicios de un impuesto que era pagado por todas las personas que cultivaban cereales y los que no cultivaban debían comprarlos, lo cual ya era una imposición de ordenamiento que buscaba algún tipo de subsidio. Todo eso se encuentra en papiros que datan de esa época. En Atenas debido a la guerra contra Esparta y las necesidades de recursos aparece el impuesto

---

<sup>231</sup> La Teoría Financiera está formada por leyes, principios y conjuntos de fundamentos que explican los fenómenos relativos al financiamiento y a la inversión, así como el comportamiento de los instrumentos financieros, del mercado de dinero, capitales, divisas, y derivados. La Teoría Financiera funciona como una herramienta del administrador financiero en su tarea de incrementar el valor de la empresa, ya que le permite entender los fenómenos financieros y contribuye a la planeación de la empresa dentro de su entorno.

<sup>232</sup> AHUMADA, G. Op Cit, p. 47

sobre el capital de la eisfora<sup>233</sup>, aplicado a las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad. En Roma existieron tributos importantes, que sirvieron de antecedente de los tributos modernos; por ejemplo la vicésima *hereditatum*<sup>234</sup> o el impuesto sobre las herencias, de la época de Augusto. Además de ciertos impuestos sobre las ventas.

En la edad media se les permitía a los reyes cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión de ésta, o incluso impuestos personales aplicados a los habitantes desde la edad de 15 años, o los impuestos aplicados al consumo y la introducción de sal y granos.

En esta época las palabras “tributo” e “impuesto” denotaban servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección. Los conquistadores imponían tributos a los pueblos que habían sido conquistados, los cuales eran pagados a cambio de cierta autonomía. Considerando que el Estado moderno nació bajo el absolutismo, fue cada vez más propenso que los monarcas establecieran tributos, lo que generó inconformidades y fuertes rebeliones.

### **3.6.1.2 Inicios del Tributo en El Salvador**

Años 1501 – 1900, en El Salvador los tributos tienen sus inicios en la época de la colonia, en ese entonces los conquistadores eran los encargados de fijar los tributos que cada uno de ellos debería de recibir de los pueblos

---

<sup>233</sup> La eisfora fue el primer impuesto a la riqueza y fue aplicado por el primer gran economista de todos los tiempos, Solón, quien lo ejercía de la siguiente forma, era un impuesto de 500 dracmas griegos a aquellos que tuviesen un capital de 6,000 dracmas, es decir, en las festividades helénicas, se les confiscaba a los ricos parte del capital, esto fue en el año de 428 AC.

<sup>234</sup> Que significó la aplicación de una tasa igual a la vigésima parte de la porción transmitida a cada heredero.

indígenas, Entre las contribuciones durante la época de la colonia, se tenía el terraje<sup>235</sup>, que consistía en las contribuciones que los indígenas efectuaban en especie por el uso y explotación de las tierras y sus cultivos. El pago del tributo se hacía en productos agrícolas y en productos de hechura artesanal especializada, como cerámica, ropa, tela, etc. Con los movimientos independentistas del país, se modificó el concepto de los tributos y las necesidades del Estado de proveerse de ingresos públicos para el financiamiento de gastos de legitimación, funcionamiento e inversión.<sup>236</sup>

### 3.6.2 Generalidades

Los Tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas les proporcionan. El tributo, “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”.<sup>237</sup> Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario.

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 le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>238</sup> En tal sentido, se define el tributo

---

<sup>235</sup> El terraje fue hasta hace unos treinta años una relación de carácter feudal, servil, según la cual un indígena debía pagar en trabajo gratuito dentro de la hacienda el derecho a vivir y usufructuar una pequeña parcela, ubicada en las mismas tierras que les fueron arrebatadas a los resguardos indígenas por los terratenientes.

<sup>236</sup> **BARBERA SANTIAGO, I.** *Historias de El Salvador*, Tomo I, 1º Edición, Edit., pp. 51-53

<sup>237</sup> *Ibíd.* p. 126.

<sup>238</sup> *Ibíd.* p. 127.

como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos.<sup>239</sup>

Además de la definición que Sainz de Bujanda hace del tributo, existen otras muchas. Así, el Modelo de Código Tributario para América Latina dice: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". También la Ley General Tributaria Municipal expresa "Son Tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines" (inciso 1º Art. 3).<sup>240</sup>

### 3.6.3 Sistema Tributario

Es el conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada. Ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. La presión fiscal<sup>241</sup> es la suma de impuestos que afectan al contribuyente.<sup>242</sup> "Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico", es decir que el sistema tributario está

---

<sup>239</sup> **PÉREZ DE AYALA, J.** *Derecho Tributario*, Tomo I, 1º Edición, Editorial de Derecho Financiero Madrid, 1968, p. 78.

<sup>240</sup> **Ley General Tributaria Municipal**, D.L. N° 925, del 20 de diciembre de 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 7 de febrero de 2006.

<sup>241</sup> Es un término económico para referirse al porcentaje de los ingresos que los particulares deben aportar al Estado en concepto de impuestos. De ese modo, la presión tributaria de un país es el porcentaje del PIB recaudado por el Estado por impuestos.

<sup>242</sup> **GONZALES GARCÍA, J.** *Derecho Tributario II*, 3ª Edición, Editorial Civitas, Buenos Aires, 1994, p. 47.



formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Lo anterior, explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos. El estudio de un sistema tributario debe limitarse a una época establecida y circunscrita debido a la eminente y muy rápida educación social y económica por lo que gracias a esto se aprecia la necesidad de una educación de las normas legales, esto tiene su base en que "el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano".<sup>243</sup>

El tributo, según la legalidad que rige en los respectivos Estados de Derecho, sólo surge de la ley, producto de esto es que en un sistema tributario en buen funcionamiento, es siempre un ordenamiento legal establecido. De allí proviene la gran importancia del estudio del Sistema Tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, es decir, el derecho tributario es obviamente el que está muy unido a la Contaduría Pública; pero es necesario aclarar que para estudiar los Tributos en particular es indispensable realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, en fin, conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país.<sup>244</sup>

### **3.6.4 Régimen y Sistema Tributario**

Un sistema, es un conjunto racional y armónico de las partes que forman un

---

<sup>243</sup> PÉREZ AYALA, J. Op Cit. p. 81

<sup>244</sup> GIANNINI, A.D. *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción Española, 1º Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 88

todo reunidas científicamente por unidad de fin.<sup>245</sup> Aquí se observa la diferencia entre el Sistema y Régimen, y que cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un Sistema Tributario. Si bien, se observa el Sistema Tributario como aquel que no carece de un vínculo lógico determinado, por lo que es necesario aclarar que en la práctica, en la vida cotidiana es demasiado difícil, que los Tributos ofrezcan entre sí esa lógica. Se debe aceptar entonces, que el concepto de Sistema Tributario aparece como meta o como aspiración más que como explicación de algo existente.<sup>246</sup>

### 3.7 DEFINICIÓN DE TRIBUTO

“Los Tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir”.<sup>247</sup> Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.<sup>248</sup>

Son prestaciones pecuniarias obligatorias establecidas por los distintos niveles estatales. El término tributo es de carácter genérico y ello significa: "todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el estado en uso de su

---

<sup>245</sup> **SAY, Juan Bautista**, *Tratado de Economía Política*, Tomo II, 4ª Edición, Madrid 1821, p. 110

<sup>246</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. p. 126.

<sup>247</sup> **FERREIRO LAPATZA, Juan José.** *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, los Tributos en particular*, 7ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 203.

<sup>248</sup> **PÉREZ ROYO, F.** Op Cit. p. 28.

potestad y soberanía".<sup>249</sup> En otras palabras se puede decir que son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir.<sup>250</sup> Los tributos son ingresos públicos de carácter coactivo en los que prevalece la finalidad de contribuir a la financiación de las actividades públicas. (Tributo significa contribuir, cooperar o concurrir con otros al logro de un fin común). Son tres las modalidades de tributos en la actualidad: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Tributo es una obligación ex-lege<sup>251</sup>, pecuniaria, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley -con respeto a los principios constitucionales, en la que un sujeto pasivo -el deudor- y un sujeto activo acreedor, ente público se rigen por normas específicas de la actividad tributaria o financiera.<sup>252</sup>

Es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto del Estado. En esta obligación influye el deber de un sujeto pasivo, con el derecho del acreedor público. Pero este Derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del derecho público, se configura no solamente como derecho, sino como poder deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación.<sup>253</sup>

---

<sup>249</sup> **RODRÍGUEZ BEREIJO, A.** *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, 1º Edición, Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1976, p. 69.

<sup>250</sup> **PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo.** *La Obligación Tributaria, Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, 1º Edición, Editorial Arte, Caracas, 1995, p. 87.

<sup>251</sup> Es una consecuencia derivada de las exigencias del principio de legalidad, lo que pone de manifiesto que la obligación tributaria tiene su fuente en la ley.

<sup>252</sup> **Código Tributario**, D.L. No. 958, del 14 de diciembre de 2011, publicado en el D.O. N° 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011.

<sup>253</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** Op Cit. p. 81.

### 3.8 FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS

Fundamento Jurídico. El tributo es el concepto fundamental del derecho tributario, tropieza con dos dificultades fundamentales: su carácter abstracto y el ser un concepto general que comprende que otro que le procede en el tiempo y le aventaja en importancia: el impuesto. Una dificultad adicional, en el sentido que el tributo parece formar el sistema de los fundamentos obvios, esto es, dar por obvios determinados conceptos por estimarlos verdades inmutables sobre las cuales no hay nada que añadir ni investigar.<sup>254</sup> Seis acepciones del concepto Tributo:

- 1) El tributo como cuantía en dinero.
- 2) El tributo como prestación correspondiente a un deber jurídico del sujeto pasivo.
- 3) El tributo como derecho subjetivo del que es titular activo.
- 4) El tributo como relación jurídica tributaria.
- 5) El tributo como norma jurídica
- 6) El tributo como norma, hecho y relación jurídica.

El tributo es el género y sus especies: el impuesto, la tasa y la contribución especial.<sup>255</sup> Los autores antes mencionados, además de la noción formal de tributo, señalan que la capacidad contributiva actúa como fundamento del impuesto y la contribución de mejoras, en el sentido que aquél se exige a quien exterioriza una determinada capacidad contributiva.

Naturaleza Jurídica. Un Tributo es una modalidad de ingreso público o

---

<sup>254</sup> **GONZALES GARCÍA, J.** Op Cit. p. 54.

<sup>255</sup> **GARCÍA, David Ricardo.** *Principios de Economía política e imposición Fiscal*, 1º Edición, El Consultor Bibliográfico, Barcelona, 1932, p. 109

prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares.<sup>256</sup>

### 3.9 CARACTERÍSTICAS

a) Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario. En ocasiones puedan consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria pero susceptible de valoración económica.<sup>257</sup> Es una característica de la 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, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación determinado país no disponga lo contrario.

Si bien en sistemas pre modernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario.<sup>258</sup> Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.<sup>259</sup>

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la

---

<sup>256</sup> **BIELSA Rafael**, Op Cit. p. 204.

<sup>257</sup> **LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 132.

<sup>258</sup> **VILLEGAS Héctor**, Op Cit. p. 115.

<sup>259</sup> **BIELSA Rafael**, Op Cit. p. 206.

Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.<sup>260</sup>

b) Los tributos tienen carácter coactivo. Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente. 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.<sup>261</sup> La coacción se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago.<sup>262</sup> Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales. Así le corresponde a la Asamblea Legislativa “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa” (ordinal 6 del Art. 131 Cn.)<sup>263</sup>, distinto es lo que ocurre en el derecho privado, donde priva el principio de la

---

<sup>260</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. p. 128.

<sup>261</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA, E.** Op Cit. p. 71.

<sup>262</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 91.

<sup>263</sup> **Constitución de la Republica de El Salvador**, D.L.Nº 36, del 27 de mayo de 2009, publicado en el D.O. Nº 102, Tomo Nº 383, del 4 de junio de 2009.

autonomía de la voluntad.

c) Los tributos existen en virtud de una ley. Los tributos deben ser impuestos por medio de ley, no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción.<sup>264</sup> El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciando en el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*”.<sup>265</sup>

A su vez, como todas las reglas que establezcan 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.

d) Los tributos tienen carácter contributivo. Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines.<sup>266</sup> El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.<sup>267</sup>

La atribución de la potestad impositiva a los poderes públicos afirmando que:

---

<sup>264</sup> ARGUMEDO, Enrique, Op Cit. p. 41.

<sup>265</sup> La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

<sup>266</sup> GUEVARA AYALA, M. *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*, tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador 1977, Pág. 88.

<sup>267</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. Op Cit. p. 40.

El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales. El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas<sup>268</sup>. Pese a que el principal objetivo de los tributos es la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

### **3.10 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria.

Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta el ordenamiento jurídico Salvadoreño. Clasificación que es además recogida en el Art. 223 ordinal 4 Cn., conforme al cual: forman la Hacienda Pública: “los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.<sup>269</sup>

De igual forma el inciso 2 del Art. 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece: “Son tributos municipales, los Impuestos, las Tasas y las contribuciones Especiales Municipales”.

---

<sup>268</sup> Una multa (del latín multa) o multa pecuniaria es la sanción administrativa o penal consistente en un pago en dinero, a veces expresado como días de multa (cuando su pago redime la reclusión por el número correspondiente de días).

<sup>269</sup> **Constitución de la Republica de El Salvador**, Art. 223, Op Cit.



A pesar de que en el ordenamiento jurídico Salvadoreño se distingue entre tres tipos de tributos<sup>270</sup>, muchas veces existe confusión de términos. Así el inciso 1 del Art. 231 Cn. Emplea el vocablo “contribuciones” en sentido genérico, queriendo abarcar con él toda la clase de tributos; otras veces, se utilizan como Sinónimos los términos “impuestos” y “contribuciones”, “tasas y derechos”, “impuestos” o “precios” y las “contribuciones” y “cuotas” o “cotizaciones”.<sup>271</sup>

Por tal motivo para evitar estas imprecisiones, se tratará por separado cada tributo, destacando sus características específicas, no sin antes mencionar que en el hecho imponible, hechos tipificados por la ley, cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir, es donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos.<sup>272</sup> Dicha clasificación es la siguiente:

### **3.10.1 IMPUESTOS**

#### **3.10.1.1 Objetivo**

Son las contribuciones obligatorias establecidas en la Ley, que deben pagar las personas naturales y las sociedades que se encuentran en las condiciones previstas por la misma. Los impuestos son el precio de vivir en una sociedad civilizada.

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán

---

<sup>270</sup> PÉREZ ROYO, F. Op Cit. p. 34.

<sup>271</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, Art. 160.

<sup>272</sup> VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. p. 160.

como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.

Los impuestos sirven para financiar los servicios y obras de carácter general que debe proporcionar el Estado a la sociedad. Destacan los servicios de educación, salud, seguridad y justicia y en infraestructura, lo relativo a la vialidad y la infraestructura comunal.

Los impuestos constituyen un ingreso importante para el presupuesto nacional, por lo tanto la administración de los mismos debe ser totalmente efectiva y transparente.

### 3.10.1.2 Definición

Los Impuestos son Tributos cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la Administración Pública. Es el tributo como obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.<sup>273</sup> Se puede definir como “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerados por la ley como hechos imponibles<sup>274</sup> viendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativos al obligado”.<sup>275</sup>

Al decir que el tributo es exigido a “quienes se hallan en las situaciones

---

<sup>273</sup> *Modelo de Código Tributario para América Latina*, Art. 15, OEA/BID, Washington, 1968.

<sup>274</sup> Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley configuradora de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Negocios, actos o circunstancias de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

<sup>275</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** Op Cit. p. 94.

consideradas por la ley como hechos imponibles” significa que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. Este hecho generador elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora<sup>276</sup>, 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 la potencialidad económica de cada uno, es decir, de acuerdo a 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.

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por Derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.<sup>277</sup> En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, cuando el término "contraprestación" es propio de relaciones sinalagmáticas<sup>278</sup> y no unilaterales

---

<sup>276</sup> GUEVARA AYALA, M. Op Cit. p. 93.

<sup>277</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A. Op Cit. p. 71.

<sup>278</sup> Las obligaciones sinalagmáticas son obligaciones típicas o principales, que implican a las mismas partes, aunque una ocupa la posición de acreedor y la otra de deudora, y que nacen necesariamente del mismo negocio. Ej. Compraventa.

y coactivas como las tributarias. Una definición más estricta señala que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública. La prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él.<sup>279</sup>

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

La definición del impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo, la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. La definición que ofrece el modelo de código para América Latina, contiene la nota característica esencial de los impuestos: la independencia, por cuanto la prestación tributaria se mantiene independiente que el Estado le dé.

Son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas.<sup>280</sup>

También se puede definir al impuesto expresando que es toda prestación

---

<sup>279</sup> **ARAGÓN, Manuel.** Op Cit. p. 76.

<sup>280</sup> **LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 133.

obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.

El profesor Valdés costa, afirma con razón que el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que presenta mejor generó, es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presenta preferencia atención.<sup>281</sup>

Se puede decir que el impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar el Estado. En pocas palabras: sin los impuestos el Estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

En lo que respecta al ordenamiento jurídico Salvadoreño, la única definición de impuesto es la que aparece en la Ley General Tributaria Municipal<sup>282</sup> que prescribe: “Son impuestos municipales, los tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación alguna individualizada”. Por ello decimos

---

<sup>281</sup> **VALDÉS COSTA, R.** Op Cit. p. 110.

<sup>282</sup> **Ley General Tributaria Municipal**, D.L. N° 925, del 20 de diciembre de 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 7 de febrero de 2006.

que el impuesto es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales.<sup>283</sup>

De dicha definición se infieren como características fundamentales, las siguientes:

- a) Es un tributo, es decir una prestación contributiva generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.<sup>284</sup>
- b) El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta es la nota característica del impuesto, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales,<sup>285</sup> no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa. Esto es lo que, en definitiva, ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación. Esta característica de la ausencia de la contraprestación ha sido criticada por la doctrina, porque se induce al error “de pensar que las restantes clases de tributos se exigen con contraprestación, mientras que es bien sabido que dicho concepto, entendido en su sentido técnico-jurídico queda reservado para las prestaciones sinalagmáticas y en ningún caso para los tributos que son prestaciones unilateralmente impuestas o coactivas”.<sup>286</sup>

### 3.10.1.3 Definiciones Doctrinarias

Entre las definiciones de principios de siglo se encuentran las de Jeze, Seligman y Griziotti.

---

<sup>283</sup> **SPISSO, Rodolfo R.** Op Cit. p. 145.

<sup>284</sup> **ARAGÓN, Manuel,** Op Cit. p. 80

<sup>285</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. p. 131.

<sup>286</sup> **PÉREZ ROYO, F.** Op Cit. p. 38.

Jeze, define al impuesto como la “prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas fijas destinadas a cubrir los gastos e interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada”.

En su definición se distinguen seis elementos esenciales irreductibles del impuesto moderno 1. El carácter pecuniario; 2. La independencia de las prestaciones; 3. La coacción jurídica; 4. La existencia de las reglas fijas; 5. El destino de la utilidad pública; 6. La pertenecía a la comunidad“.<sup>287</sup>

Seligman, define al impuesto como la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes.

Para Griziotti, la definición de impuesto presenta características muy especiales, es muy incierto el concepto y la definición del impuesto entre otras razones por la incertidumbre consistente en no saber diferenciar la naturaleza de la operación técnica del recurso y la naturaleza compleja del tributo.

#### **3.10.1.4 Elementos**

Hecho Imponible: Aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Son hechos imponibles comunes la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, la propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, la adquisición

---

<sup>287</sup> QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. Op Cit. p. 203

de bienes y derechos por herencia o donación.<sup>288</sup>

Sujeto Pasivo: el que debe, es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Se distingue entre contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o sustituto del contribuyente que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación.<sup>289</sup>

Sujeto Activo: es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo. En un caso colombiano, por ejemplo, los sujetos activos son administraciones de carácter territorial de orden nacional, departamental,<sup>290</sup> municipal o distrital, a los que la creación del tributo define en un caso u otro como destinatarios.

Base Imponible: es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria. Se trata de una cantidad de dinero, pero puede también tratarse de otros signos, como el número de personas que viven en una vivienda, litros de gasolina, litros de alcohol o número de cigarros.<sup>291</sup>

Tipo de Gravamen: es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o

---

<sup>288</sup> Es un concepto utilizado en Derecho tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo. hecho imponible no tiene el carácter generador de la obligación tributaria, siendo la obligación tributaria quien determina el nacimiento de dicha contribución. Por lo tanto el hecho imponible genera una especie de pre-relación jurídica tributaria.

<sup>289</sup> FERREIRO LAPATZA, Juan José, Op Cit. p. 76.

<sup>290</sup> Ibíd. p. 81.

<sup>291</sup> AHUMADA, G. Op Cit. p. 99.



variable.<sup>292</sup>

Cuota Tributaria<sup>293</sup>: Aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.<sup>294</sup>

Deuda Tributaria: es el resultado final luego de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarse con posibles recargos, que debe ser pagada al sujeto activo según las normas y procedimientos establecidos para tal efecto.

Los impuestos son generalmente calculados con base en porcentajes, llamados tasas de impuestos o alcúotas, sobre un valor particular, la base imponible.

### 3.10.1.5 Naturaleza Jurídica.

El impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del estado.<sup>295</sup> Es además una institución de derecho público. El impuesto es una obligación unilateral coactivamente por El estado en virtud de su poder de imperio. Se podría agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un

---

<sup>292</sup> **GIULIANI FONROUGE, Carlos M.** *Derecho Financiero*, Tomo II, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 55.

<sup>293</sup> Es la cantidad que debe ingresar el sujeto pasivo por la realización de hecho imponible de un tributo, de acuerdo con la aplicación de los elementos de cuantificación previstos en la normativa del tributo. La cuota tributaria es el componente necesario y esencial de la deuda tributaria. Esta deuda estará formada junto a la cuota por algunos elementos de contenido accidental o eventual, como son intereses de demora y distintos tipos de recargos derivadas de algún incumplimiento por el sujeto pasivo

<sup>294</sup> **GIULIANI FONROUGE, Carlos M.** Op Cit. p. 58.

<sup>295</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 93

sistema social fundado, en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes. Tal sistema importa la existencia de un órgano de dirección encargado de satisfacer las necesidades públicas.<sup>296</sup>

### **3.10.1.6 Clases de Impuestos**

#### **3.10.1.6.1 Internos y Externos:**

Impuestos Internos: Se recaudan dentro de las fronteras patrias. Ejemplos: impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado (IVA).

Impuestos Externos: Son los recaudados por el ingreso al país de bienes y servicios, por medio de las aduanas; además actúan como barrera arancelaria.<sup>297</sup>

#### **3.10.1.6.2 Directos e Indirectos:**

Impuestos Directos:<sup>298</sup> Se aplican de forma directa, afectando principalmente a los ingresos o propiedades. Gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva. Se establecen sin que el Estado pretenda que el impuesto se traslade a una persona distinta del obligado. Gravan una situación estática entendida como aquella riqueza que una persona posee en un tiempo determinado.<sup>299</sup>

Es el impuesto que se exige de las mismas personas que se pretende o se

---

<sup>296</sup> **CORTES DOMÍNGUEZ, M.** *Ordenamiento Tributario Español*, 1º Edición, Editorial Civitas, Madrid 1985, p. 87.

<sup>297</sup> **GUEVARA AYALA, M.** Op Cit. p. 90

<sup>298</sup> Son aquellos que imponen directamente a individuos o a empresas, como los impuestos sobre la renta, los ingresos derivados del trabajo y los beneficios.

<sup>299</sup> **GUEVARA AYALA, M.** Op Cit. p. 93.

desea que lo paguen. Es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc.<sup>300</sup> En sistemas fiscales históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal.

Bajo esta terminología existen diferentes clasificaciones, que atienden a diversos criterios, económicos, administrativos, jurídicos, etc.<sup>301</sup>

Lo que en realidad acontece dice Sainz de Bujanda, “es que la distinción se emplea con sentido muy distinto en el marco de la ciencia jurídica y en el de la ciencia económica. Los términos surgieron dentro del ámbito económico, a partir de la idea de los fisiócratas de que existen tributos que gravan a las clases productivas, incidiendo directamente sobre la riqueza social, y tributos que recaen sobre las clases económicamente improductivas, incidiendo solo indirectamente sobre esa misma riqueza social”.<sup>302</sup> De acuerdo con ello, el tributo que grava las rentas agrarias<sup>303</sup> constituía el paradigma de impuesto directo, al gravar la fuente productiva de riqueza por excelencia.

Se está en presencia de los impuestos directos cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una

---

<sup>300</sup> **QUERALT, Juan Martín Y LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 93.

<sup>301</sup> **SPISSO Rodolfo, R.** Op Cit. p. 149.

<sup>302</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. p. 129.

<sup>303</sup> La Renta Agraria representa el valor generado por la actividad de la producción agraria, es decir, mide la remuneración de todos los factores de producción (tierra, capital y trabajo).

determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.<sup>304</sup> Dentro de los Impuestos Directos se pueden encontrar dos tipos:

Impuestos de Producto: Aquellos que se aplican sobre rentas, productos o elementos patrimoniales, y cuyo gravamen depende de las características de esos bienes y no del titular de los mismos.<sup>305</sup>

Impuestos Personales: Aquellos que se aplican sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas. Por ejemplo mediante la prestación de declaraciones juradas.<sup>306</sup>

Impuestos Indirectos: Afectan a personas distintas del contribuyente, que traslada la carga del impuesto a quienes adquieren o reciben los bienes. Gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del consumo, gravan en relación a índices.

Se establece con la intención de que el obligado por la norma traslade la carga del impuesto sobre un tercero, pero no la carga jurídica. Gravan una situación dinámica, es decir la circulación económica de la riqueza, la riqueza

---

<sup>304</sup> ARGUMEDO Enrique, Op Cit. p. 44.

<sup>305</sup> Los Impuestos sobre los productos son impuestos a pagar por cada unidad producida o distribuida de un determinado bien o servicio. El impuesto puede consistir en un montante monetario específico por unidad de un bien o servicio, o puede calcularse ad-valorem como un porcentaje específico de un precio unitario o de un valor. Como principio general, los impuestos que gravan un producto, independientemente de la unidad institucional que los pague, deberán figurar en los impuestos sobre los productos, a menos que estén incluidos específicamente en otra rúbrica.

<sup>306</sup> Se toma en consideración la capacidad contributiva de las personas, en función de sus ingresos y su patrimonio. Ejemplo: impuesto sobre la renta, impuesto sobre los bienes personales. Se observa la riqueza y sus gastos, se personaliza el impuesto.

en movimiento. Los impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que éste se indemnizará a expensas de alguna otra; como por ejemplo los derechos de aduana.<sup>307</sup>

Se emplean estos, cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.<sup>308</sup>

El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado<sup>309</sup> o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo. En otras palabras el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación<sup>310</sup> jurídica de la cuota tributaria. En cambio, es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público.

Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el

---

<sup>307</sup> ARGUMEDO Enrique, Op Cit. p. 46.

<sup>308</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Op Cit. p. 76.

<sup>309</sup> El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del tributario. El IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o prestación de servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho a reembolsarse el IVA que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), debiendo abonar el saldo al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad en una empresa.

<sup>310</sup> Se habla de traslación, cuando nos referimos al fenómeno mediante el cual un sujeto incidido por un impuesto traslada a un tercero la carga fiscal que el tributo conlleva. Es relevante el estudio de este fenómeno para saber cuál es la incidencia de los impuestos ya que la incidencia es el estudio de la distribución de las cargas fiscales. El sujeto del impuesto es quien debe pagarlo, pero trasladarlo alterando los precios.

costo de algún producto o mercancía. Ejemplo de impuesto directo: es el impuesto sobre la renta; de impuesto indirecto: el IVA.

Ante este criterio de técnica jurídica está dice Ayala, “la acepción respecto de la cual en términos generales existe acuerdo entre diferentes autores entre ellos Valdés Costa, en referir como impuestos directos, los impuestos a la renta y al patrimonio, por una parte y, como indirectos, los impuestos al consumo y a las transacciones, por otra.<sup>311</sup> Esta acepción ha tenido mucha importancia en El Salvador:

i. Serán de la competencia de la Dirección General de Contribuciones Indirectas todas las cuestiones relacionadas con los impuestos sobre Licores; el impuesto sobre cigarrillos elaborados en el país e importados; el impuesto sobre el azúcar de consumo interno; el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos; el impuesto sobre primas de seguros sobre la vida; el impuesto sobre fósforos fabricados en el país; el impuesto compensatorio de la cuota de Beneficencia Pública; el control de las Especies Fiscales; y el control de la exportación de azúcar y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas.<sup>312</sup>

ii. La Dirección general de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al impuesto sobre la Renta: al impuesto de Vialidad; al Gravamen de las Sucesiones; al impuesto sobre Donaciones; al impuesto de Alcabala<sup>313</sup>; al impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matricula de Comercio, y a la Matricula del timbre.<sup>314</sup>

---

<sup>311</sup> **GUEVARA AYALA, M.** Op Cit. p. 150

<sup>312</sup> **ARGUMEDO, Enrique.** Op Cit. p. 60

<sup>313</sup> La alcabala es un impuesto creado a favor de los gobiernos locales (Municipalidades), y grava las transferencias de inmuebles urbanos y rústicos.

<sup>314</sup> *Ibíd.* p. 61.

### 3.10.1.6.3 Reales y Personales

Se parte de esta doctrina propuesta por Sainz de Bujanda, en la distinción entre impuestos Reales y Personales.

Impuestos Reales: Es aquél que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona.<sup>315</sup> Son aquellos que gravan manifestaciones aisladas de capacidad contributiva. Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto, la posesión de un bien o la percepción de un dividendo. Los impuestos reales u objetivos o de producto son aquellos impuestos directos que gravan las rentas objetivamente, con independencia de las circunstancias personales del sujeto pasivo.

Impuestos Personales: Por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona.<sup>316</sup> Son los que recaen en cambio sobre todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva total del contribuyente. El elemento objetivo del hecho imponible en el impuesto personal no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria.

A modo de ejemplo, se puede mencionar el impuesto sobre la renta, que grava la renta global, la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado, el gravamen de las sucesiones y el impuesto de donaciones. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia

---

<sup>315</sup> **CABANELLAS, Guillermo.** *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I, 1º Edición, Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1972, p. 118.

<sup>316</sup> **GARCÍA, David Ricardo.** Op Cit. Pág. 61.

existencia del hecho imponible.<sup>317</sup>

#### **3.10.1.6.4 Subjetivos y Objetivos:**

Impuestos Subjetivos. Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria.<sup>318</sup> Ejemplos; el impuesto sobre la renta, el gravamen de las sucesiones; el impuesto de donaciones. En los impuestos subjetivos se tienen en cuenta en su configuración, así como en los elementos utilizados para fijar su cuantía, las circunstancias personales del obligado al pago.

Así, por ejemplo el hecho de ser titular de familia numerosa. Por el contrario, dichas circunstancias personales del sujeto pasivo no son tenidas en cuenta en los impuestos objetivos para fijar la cuantía de la deuda tributaria; es decir, al señalar la base, el tipo de gravamen, las deducciones o recargos.

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

Esta clasificación entre impuestos subjetivos y objetivos atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales, atendiendo a la específica configuración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado.<sup>319</sup> Pese a ello, los impuestos personales son algunas veces

---

<sup>317</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. Pág. 139.

<sup>318</sup> **GARCÍA, David Ricardo.** Op Cit. p. 64.

<sup>319</sup> Se puede pensar que esta clasificación coincide con la que distingue entre impuestos personales y reales, de tal suerte que los impuestos personales serían también subjetivos y los impuestos reales serían objetivos. Sin embargo, no siempre se produce tal identidad.



subjetivos, dada la relevancia que adquieren las condiciones personales del sujeto pasivo en el momento de cuantificar la deuda. Puede ocurrir, por otra parte y de hecho ocurre que los impuestos reales son susceptibles de ser subjetivos.<sup>320</sup>

#### **3.10.1.6.5 Periódicos e Instantáneos:**

Impuestos Periódicos: Aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva. En estos casos es necesario fraccionar la duración del hecho imponible en diferentes periodos, llamados Periodos Impositivos a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributar. La obligación tributaria nace, por ejemplo, cuando el hecho imponible se prolonga durante un año; cada año nace, entonces una obligación distinta, porque cada año es un periodo impositivo. De esta manera el hecho imponible adquiere una duración determinada.

Impuestos Instantáneos: Aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Ejemplos: el gravamen de las sucesiones, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces, el IVA.<sup>321</sup>

Se puede añadir una tercera categoría, de acuerdo a Pérez Royo, que es la de impuestos de declaración periódica, la que abarcaría, no solamente los impuestos periódicos en sentido estricto, sino también aquellos que, siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse éste “en masa” o de forma repetida, son aplicados mediante una declaración periódica, que abarca todos los supuestos producidos en el periodo establecido. Ejemplo el

---

<sup>320</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. Op Cit. p. 139.

<sup>321</sup> FERNÁNDEZ, Tomas Ramón. Op Cit. p. 170.

IVA.<sup>322</sup> Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, en el ordenamiento jurídico Salvadoreño se conoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto salvadoreño del seguro social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y de los trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del Seguro social y que, en definitiva, pueden calificarse como impuestos al trabajo.<sup>323</sup>

#### **3.10.1.6.6 Generales y Especiales:**

Impuestos Generales: Gravan generalmente todas las actividades económicas comprendidas en las normas. Ejemplos: IVA, impuesto al consumo, a la transferencia del dominio, a la prestación de servicios.

Impuestos Especiales<sup>324</sup>: Gravan determinada actividad económica. Ejemplo: impuestos sobre el tabaco, sobre el alcohol, sobre la cerveza.<sup>325</sup>

#### **3.10.1.6.7 Transitorios y Permanentes:**

Se clasifican por su transitoriedad o permanencia en el sistema tributario. Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario. Mientras que los impuestos ordinarios o permanentes son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, los impuestos extraordinarios o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo.

---

<sup>322</sup> PÉREZ ROYO, F. Op Cit. p. 45.

<sup>323</sup> BELISARIO VILLEGAS Héctor, Op Cit. p. 164.

<sup>324</sup> Los impuestos especiales integran una de las figuras más antiguas y de las primeras en aparecer en los sistemas fiscales más lejanos en el tiempo. Un precedente de hace varios siglos es el impuesto sobre el alcohol, integrado dentro del tributo de los millones. Sin embargo siguen jugando un papel destacado dentro de los sistemas impositivos actuales.

<sup>325</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Op Cit. p. 80

Un ejemplo que se puede citar del primer caso es el Impuesto al Valor Agregado mientras que se menciona como tributo extraordinario el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Impuestos Transitorios: Son para cumplir con un fin específico del Estado; una vez cumplido el impuesto se termina (un período de tiempo determinado). Suelen imponerse para realizar obras extraordinarias.

Impuestos Permanentes: No tienen período de vigencia, están dentro de la esquemática tributaria de forma indefinida.<sup>326</sup>

#### **3.10.1.6.8 Regresivos y Progresivos:**

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico.<sup>327</sup>

Un impuesto progresivo es aquel cuya tasa de tributación o tarifa aumenta en la medida en que el ingreso aumenta, con lo cual el agente que más ingresos recibe debe pagar mayores impuestos porcentualmente. Por ejemplo el impuesto sobre la renta es considerado un impuesto progresivo en la medida en que los agentes con mayores ingresos deben pagar una tasa más alta. Por el contrario, un impuesto regresivo es aquel en el que se capta un

---

<sup>326</sup> Cabe destacar que los impuestos extraordinarios en su mayoría surgen en períodos de crisis. Asimismo determinados impuestos ordinarios son denominados “de emergencia” al momento de su legislación lo que implicaría que los podrían considerarse como extraordinarios, pero en forma reiterada son prorrogados en el tiempo.

<sup>327</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Op Cit. p. 81.

porcentaje menor en la medida en que el ingreso aumenta. Un ejemplo de impuesto regresivo es el IVA a los bienes básicos porque afecta en mayor proporción a los agentes con menores ingresos.

Impuestos Regresivos<sup>328</sup>: La tarifa que la persona paga no guarda relación con la riqueza que se posee; eso significa que afectan a los que tienen menos (suelen ser impuestos indirectos).<sup>329</sup>

Impuestos Progresivos<sup>330</sup>: Se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto (suelen ser los directos, pero no siempre). Los que tienen menos riqueza pagan menos que los que tienen mayor capacidad contributiva.<sup>331</sup>

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios.<sup>332</sup> A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.<sup>333</sup>

Los impuestos regresivos son utilizados por los Estados en actividades en las

---

<sup>328</sup> Es cuando el porcentaje de ingresos destinados al pago del impuesto disminuye en la medida en que aumenta el nivel de ingresos de los contribuyentes.

<sup>329</sup> **CABANELLAS Guillermo**, Op Cit. p. 126.

<sup>330</sup> Cuando el porcentaje de ingresos que se destina al pago de los impuestos aumenta en la medida en que aumenta el nivel de ingresos.

<sup>331</sup> **GARCÍA DE ENTERRÍA, E.** Op Cit. p. 81.

<sup>332</sup> **FERREIRO LAPATZA, Juan José**, Op Cit. p. 56.

<sup>333</sup> **SPISSO, Rodolfo R**, Op Cit. p. 152.

que es de interés nacional el que se trabaje con grandes volúmenes de capital, un ejemplo clásico lo constituyen las exportaciones de productos elaborados con materias primas del país, como las maderas exóticas, la minería, o en algunos casos (cuando los volúmenes y el desarrollo de la industria en el país lo permite) los combustibles.<sup>334</sup>

En todos estos casos a fin de alentar la industrialización en el propio país se fijan dichos impuestos para desalentar o evitar la exportación de materias primas sin valor agregado al tornar la actividad poco rentable (o incluso llegando a ser económicamente inviable), cabe señalar que en este caso en concreto algunos países podrían tomar como base el grado de industrialización del producto como referente para la consideración de la base imponible.

La discusión sobre la progresividad o la regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de "equidad", que a su vez remite al principio de "capacidad tributaria" o contributiva.<sup>335</sup>

### **3.10.1.7 Finalidades de los Impuestos**

Los impuestos pueden ser usados con tres diferentes finalidades como por ejemplo:

Fines fiscales: es la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública de manera indirecta. Es decir, se recauda y lo producido de la recaudación (el dinero) se aplica en gastos para financiar diversos servicios

---

<sup>334</sup> **GARCÍA BELSUNCE, H.** *Temas de Derecho Tributario*, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 45

<sup>335</sup> Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.

públicos.<sup>336</sup>

Fines extra-fiscales: es la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública o interés público de manera directa. El clásico ejemplo son los impuestos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas.

Fines mixtos: es la finalidad de búsqueda conjunta de los dos fines anteriores.

### 3.10.1.8 Efectos Económicos de los Impuestos

El establecimiento de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de su renta y por tanto un deterioro de su poder adquisitivo. Esto puede provocar variaciones en la conducta del sujeto que afectan a la distribución de la renta y de los factores.<sup>337</sup> Por otro lado, algunos impuestos al incidir sobre el precio de los productos que gravan, es posible que los productores deseen pasar la cuenta del pago del impuesto a los consumidores, a través de una elevación en los precios.<sup>338</sup>

Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo lo que, a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.<sup>339</sup>

---

<sup>336</sup> **CELDEIRO, Ernesto Carlos**, *Procedimiento Tributario*, 1º Edición, Ediciones Nueva Técnica SRL, Buenos Aires, 1992, p. 75.

<sup>337</sup> **BAYONA DE PEROGORDO; J y SOLER ROCH, M.** Op Cit. p. 46.

<sup>338</sup> **LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 138.

<sup>339</sup> *Ibíd.* p. 139.

### 3.10.1.9 Fundamento Ético – Político

La doctrina financiera se ha preocupado desde tiempos antiguos por encontrar un fundamento Ético-Político que justifique las exigencias impositivas del Estado.<sup>340</sup> Entre las teorías del fundamento del impuesto se establecen:

- a. Teoría del precio del cambio; el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el estado.
- b. Teoría de la prima de seguro; Lo que los individuos pagan mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el estado brinda a personas y a bienes.<sup>341</sup>
- c. Teoría de la distribución de la carga pública; la impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad social es la que todos los miembros de la comunidad que tienen el deber de sostenerla.<sup>342</sup> Lo importante del principio de equidad tributaria no es tanto que se pueda cobrar más a quién más puede pagar, sino lo que conlleva en términos de la solidaridad. Y es que en el Estado social de derecho, uno de sus principios rectores, es el de la solidaridad.

Si bien, los impuestos son solamente una de las medidas sobre las que se construye solidaridad en el marco de los Estado modernos, especialmente

---

<sup>340</sup> *Ibíd.* p. 140.

<sup>341</sup> **FERNÁNDEZ, Tomas Ramón**, *Op Cit*, p. 178.

<sup>342</sup> Solidaridad tributaria para que paguen más quienes más tengan; La equidad tributaria es el principio a través del que es posible distribuir las cargas y beneficios de lo que últimamente se ha llamado el “desarrollo”. De manera horizontal implica que quienes tienen iguales condiciones socioeconómicas, deben tributar igual; mientras que desde una mirada vertical, quienes tienen mejores condiciones pagarán más que quienes están en situaciones más desfavorecidas.

las democracias liberales, no son el único – podrían ser el más importante en términos de financiamiento de la operación de las administraciones públicas la misma sociedad está llamada a complementar las actividades administrativas sin el ánimo de obtener nada a cambio más allá de la simple satisfacción de colaborar con otras personas que lo puedan necesitar.

### **3.10.2 TASAS**

La historia de las tasas está ligada estrechamente al desarrollo de la Administración Pública. Durante el Medioevo se entendía que las instituciones públicas – sobre todo, la actividad de impartir justicia– servían al público para sufragar los gastos de estas instituciones y, en especial, la remuneración de los funcionarios públicos, se consideraba que era necesario establecer la obligación de pago de quienes hacían uso de los servicios.

Las tasas crecieron de tal modo que los funcionarios pagaban por el derecho de recaudarlas, y se llegó al arrendamiento de cargos públicos y a su comercialización. Eliminados los emolumentos<sup>343</sup> de las tasas para los funcionarios, y con la evolución de las remuneraciones públicas, estos gravámenes adquirieron importancia para las finanzas estatales. Con la creación de los sistemas tributarios<sup>344</sup>, y ante la necesidad de una Administración Pública independiente, así como una justicia imparcial, las tasas pasaron a un segundo término. Actualmente, como recursos financieros estatales, las tasas tienen una importancia cuantitativa reducida; siendo más significativas para las municipalidades.

---

<sup>343</sup> Es la suma de dinero y otros pagos en especie que recibe de forma periódica un trabajador de su empleador por un tiempo de trabajo determinado o por la realización de una tarea específica o fabricación de un producto determinado. Se encuentra regulado en el Art. 240 inc. 2. de la Constitución de la Republica de El Salvador.

<sup>344</sup> El sistema tributario es la organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario.



### 3.10.2.1 Definición y Elementos

La tasa es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios inherentes a la soberanía del Estado que se particularizan en el obligado al pago. En ese sentido, las tasas son tributos ideados para financiar servicios o actividades cuya prestación compete únicamente al Estado o Municipios y que, en buena medida, resultan indispensables para los particulares.

La tasa es el “Tributo cuyo hecho generador está integrado con un actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”. También se puede definir a la tasa, como el tributo que como obligación tiene al hecho generador como la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.<sup>345</sup>

Algunos autores dicen que es una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.<sup>346</sup> Es decir, es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.<sup>347</sup>

La mayoría de autores coinciden en que la tasa es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su

---

<sup>345</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 16, OEA/ BID, Washington, 1968,

<sup>346</sup> **GIULIANI FONROUGE, C.** *Procedimientos Tributarios*, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, p. 115.

<sup>347</sup> **GARCÍA VIZCAÍNO, C.** *Derecho Tributario*, 1º Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 99

caracterización.

Lo anterior, se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos.<sup>348</sup> Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Así, en una primera aproximación para llegar al concepto de tasa, se le comparaba con el impuesto. La tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles, mientras que el impuesto, en cambio lo hacía en el de los indivisibles. De esta definición de índole económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica, basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia.

Dicho en otros términos expresa Sainz de Bujanda:<sup>349</sup> “el impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza, patrimonio y renta de los sujetos, en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.

Se afina más el razonamiento, dentro de una escrupulosa técnica jurídica, y se llega a esta conclusión: el impuesto que se paga por el contribuyente es sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio.<sup>350</sup> Sin embargo, como se mencionó anteriormente, el termino contraprestación ha sido criticado por ser propio de las relaciones contractuales y los tributos son

---

<sup>348</sup> **LOZANO SERRANO, C.** Op Cit. p. 141.

<sup>349</sup> **ARGUMEDO Enrique,** Op Cit. p. 63.

<sup>350</sup> **VILLEGAS Héctor,** Op Cit. p. 165.

prestaciones ex–lege.

Los redactores del modelo de código para América Latina, por su parte, sostuvieron que las tasas y contribuciones deben estar definidas en función de dos elementos: “las características del hecho generador y el destino del tributo; ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos, no solo frente a los impuestos, sino también frente a los precios.

La tasa fue definida en el Art. 16 del modelo del Código Tributario para América Latina, como sigue: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto que de la obligación.<sup>351</sup>

El hecho generador de la tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de la tasa.<sup>352</sup>

El destino tiene que ser la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino una adecuación al “costo”, que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se

---

<sup>351</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 16, OEA/BID, Washington, 1969.

<sup>352</sup> **FERNÁNDEZ, Ramón**, Op Cit. p. 180.

recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados<sup>353</sup>. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.<sup>354</sup>

La Ley General Tributaria Municipal regula el Art. 5 que: “Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios”.

Se puede decir que tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.<sup>355</sup> Por lo general, se denominan tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:

- a. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.<sup>356</sup>
- b. La prestación de servicios públicos.
- c. La realización de actividades en régimen de Derecho público.

En las tasas existe una especial actividad del estado materializado en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Elementos característicos de las tasas:

1. La Divisibilidad, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible

---

<sup>353</sup> Son impuestos disimulados aquellos que se pagan sin darse cuenta, pero que están anotados en las facturas de gas, electricidad, teléfono y agua corriente de un hogar, ya sea propia o alquilada. Tales impuestos tendrían que buscarse en los números pequeños que están consignados en un recuadro de las facturas.

<sup>354</sup> **SAINZ DE BUJANDA, F.** Op Cit. p. 142.

<sup>355</sup> Ibid. p.138.

<sup>356</sup> Es el conjunto de bienes y derechos de titularidad pública, destinados al uso público o a un servicio público o aquellos a los que una Ley califica como demaniales para impedir su apropiación por los particulares.

de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones.

2. La Naturaleza, elemento este del cual se hace depender a su vez, por gran parte de la doctrina, la naturaleza jurídica de la prestación pecuniaria correlativa. Otras tres condiciones están relacionadas con el contribuyente y se refieren a:
3. La Voluntad, considerada esta tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta a la configuración de la obligación y,
4. La Ventaja que recibe el contribuyente del servicio cuyo funcionamiento da lugar al pago de la tasa.
5. La Equivalencia, entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio.

### 3.10.2.2 Características

Surge por consiguiente ciertas características esenciales de la tasa como lo son: La tasa<sup>357</sup> es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su potestad de imperio y, que por lo mismo, debe ser creada por ley; es decir, no puede ser establecida, ni delimitada su contenido, sino mediante ley. El carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general "una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines."<sup>358</sup>

Su hecho generador está constituido por una actividad que el Estado realiza y que está vinculada con el obligado al pago. La noción de tasa conceptúa que su hecho generador "se integra con una actividad que el Estado cumple"

---

<sup>357</sup> **GARCIA BENSULCE:** define "tasa es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible".

<sup>358</sup> **ARGUMEDO Enrique,** Op Cit. p. 65.

y que está vinculada con el obligado al pago.

El producto de la recaudación es destinado al mantenimiento del servicio o actividad respectiva, con esto se puede afirmar 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". El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que ésta vinculada con el obligado al pago. Es pues, la actuación estatal vinculante - que no puede prestarse por el sector privado- el elemento más importante que caracteriza a la tasa.<sup>359</sup>

Debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización. El servicio de las tasas tiene que ser "divisibles", es decir, la posibilidad de que el servidor sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones.

La actividad o servicio vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir, se trata de actividades o servicios que el Estado o Municipio no pueden dejar de prestar porque nadie más que ellos están facultados para desarrollarlos. Corresponde el examinar la actividad estatal vinculante en donde "debe ser inherente a la soberanía estatal". En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, como se ha señalado, el presupuesto objetivo consiste, precisamente, en la actuación de un ente público.<sup>360</sup>

El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de

---

<sup>359</sup> ARAGÓN, Manuel. Op Cit. p. 86.

<sup>360</sup> PÉREZ ROYO, F. Op Cit. p. 50.

dicho ente, que en muchos casos él mismo solicita.

En relación con lo anterior, debe señalarse que esta última característica es la que determina la esencia misma de la tasa; es decir, las demás características pueden ser compartidas o resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación –entendida ésta como vinculación del hecho imponible a una actividad del Estado o Municipio, consistente en la prestación de un servicio– realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado. No se puede menos que coincidir con la conclusión expuesta, ya que en el sistema tributario Salvadoreño se encuentran servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de éstas se encuentre afectado al financiamiento de los mismos. El caso más claro es el de los mismos derechos que se pagan para la inscripción de documentos, tanto en el Registro de la Propiedad e Hipoteca como en el Registro de Comercio.<sup>361</sup>

### **3.10.2.3 Clasificación**

Son muchas las clasificaciones de las tasas que se han formulado. Sin embargo, las que algunos autores consideran más significativas es aquella que distingue las tasas en atención al titular de las mismas.<sup>362</sup> Así, se habla de:

i. Tasas Estatales. Reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública, tal como lo prescribe el Art. 223 Cn., que dice: “Forman la Hacienda Pública los

---

<sup>361</sup> VILLEGAS, Héctor. Op Cit, p. 170.

<sup>362</sup> LOZANO SERRANO, C. Op Cit. p. 138.

derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, y los que pueden ser percibidos por la Administración del Estado o por los organismos autónomos.<sup>363</sup> Son decretados por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6º del Art. 131 Cn., que en lo pertinente dice: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones”, Ejemplos de ello son las tarifas establecidas en los Registros de la Propiedad, tanto Raíz e Hipoteca como el de Comercio.

ii. Tasas Municipales, Reconocidas como ingresos del municipio, tal como lo dispone el Art. 63 del Código Municipal,<sup>364</sup> que establece: “Son ingresos del municipio;”...ordinal 1º “El producto de los impuestos, tasas y contribuciones municipales” y el Art. 204 Cn., que prescribe “La autonomía del Municipio comprende:” ordinal 1º “Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una Ley general establezca.”<sup>365</sup>

Una vez aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal se mandará publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su publicación, será obligatorio su cumplimiento”. Ejemplo de ello es la Ordenanza Reguladora de las tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, emitida por Decreto N° 1, el 23 de marzo de 1992 (publicado en el Diario Oficial N° 67, Tomo 315, del 7 de abril de 1992), que contiene las tasas por servicios prestados por la Municipalidades, a saber; registros y documentos, certificaciones y constancias, higiene, alumbrado y nomenclatura, baños, lavaderos y servicios sanitarios municipales, alumbrado público, servicio de aseo,

---

<sup>363</sup> **Constitución de la República de El Salvador**, Art. 223. Op Cit.

<sup>364</sup> **Código Municipal**, D.L. No. 49 del 5 de julio de 2012, publicado en el D.O. No. 146, Tomo 396, del 10 de agosto de 2012.

<sup>365</sup> **ARAGÓN, Manuel**. Op Cit, p. 88.



saneamiento ambiental y ornato, nomenclatura de la ciudad, rastro y tiangué, estacionamiento, cementerios, rótulos, etc.<sup>366</sup>

La diferencia fundamental entre la tasa y el impuesto es, como se expresó anteriormente, la diferente configuración del hecho imponible, caracterizando a la tasa la exigencia de la actividad pública y la individualización del sujeto pasivo como persona beneficiada o afectada por dicha actuación.<sup>367</sup>

#### **3.10.2.4 Sujetos**

Se sabe que, el mismo presupuesto de hecho que genera la obligación de pago en las tasas, es la prestación efectiva o potencial de un servicio o actividad estatal, que corresponde al legislador la determinación de aquellos servicios públicos o actuaciones de la Administración que deberán ser financiados mediante el establecimiento de tasas. Así, las tasas pueden tener como origen desde la expedición de certificaciones o documentos a instancia de parte, hasta la prestación de servicios sanitarios, pasando por la que se satisface por el examen de proyectos urbanísticos, las licencias para construcción, recolección de basura y tratamiento de desechos sólidos, etc.

Por otro lado, son sujetos pasivos de las tasas y por ello, quedan obligados a pagarlas, las personas naturales o jurídicas que han recibido los servicios o actividades públicas que constituyen su hecho imponible.

---

<sup>366</sup> **Código Municipal**, Art. 32. Op Cit.

<sup>367</sup> Aunque a simple vista ambos conceptos parecen idénticos, lo cierto es que tasas e impuestos son diferentes desde el punto de vista fiscal. Las tasas se pagan a cambio de un servicio que lleva a cabo la Administración y que los ciudadanos utilizan en su propio beneficio o porque es un bien público que se usa a título particular. Ejemplo de tasas: uso y consumo del agua, bien común que forma parte de nuestra vida cotidiana. Los impuestos, por su parte, se abonan sin recibir una contraprestación directa a cambio. Es una obligación del ciudadano, porque él no abonarlo supone un hecho imponible recogido por ley. Los tributos pueden ser directos o indirectos, como el IVA.

Más aún, no es posible exigir el pago de tasas por la prestación de servicios o realización de actividades que no sean susceptibles de ser individualizadas sobre sujetos determinados.

De ahí que, cuando el beneficiado es el conjunto social o una parte del mismo, la financiación de los servicios públicos de que se trate, deberá hacerse vía impuestos o a través de contribuciones especiales.

### **3.10.2.5 Determinación del Importe**

Por el contrario es menester acotar que, para la determinación del importe de las tasas, deben tomarse en cuenta todos aquellos aspectos relativos a la actividad que desarrolla el Estado y al servicio que surge prestado como consecuencia de tal actividad. Así, deben valorarse elementos tales como los gastos directos e indirectos<sup>368</sup> que genera la prestación del servicio o la actuación de la Administración, incluidos los de carácter financiero, y los necesarios que garanticen el mantenimiento de los mismos, la importancia o necesidad del servicio o actividad, el grado de utilidad que el servicio o actividad presta a la colectividad o para el individuo en quien se singulariza, etc.

En definitiva, resulta indudable que la base de medición de las tasas debe estar relacionada con su hecho generador, es decir, con la actividad o servicio estatal de que se trate.

---

<sup>368</sup> También resulta primordial avanzar en el análisis de la economía política que se halla detrás de los gastos tributarios, a fin de buscar formas de limitar la proliferación de éstos, que debilita los sistemas tributarios y complica la administración correspondiente. Igualmente, es indispensable un mayor esfuerzo para integrar los gastos tributarios con el presupuesto. Es esencial que haya límites sobre los gastos tributarios como los que hay sobre los gastos directos.

En este último punto, cabe agregar que la cuota tributaria en la tasa puede consistir en una cantidad resultante de aplicar una tarifa, en una cantidad fija o en la que resulte de la aplicación conjunta de ambos criterios; procedimiento de cuantificación que debe quedar expresamente consignado en la ley.<sup>369</sup>

### **3.10.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Las contribuciones especiales existieron desde tiempos primitivos en donde el hombre tenía la necesidad de compartir con otros, de comenzar a socializar, de formar tribus.

Es así, como el hombre comienza a luchar y hacer uso de su fuerza para iniciar la conquista de nuevos territorios, para sublevar pueblos. A través del ejercicio del poder, los conquistadores obligaban a las tribus a pagar contribuciones a los pueblos conquistados. Al paso de los años. Surgieron culturas como la romana y la griega, en donde se consideraba una ofensa el pago de impuestos directos, solo podía hacer uso de ellos en caso de que existiera una verdadera necesidad en el gobierno, sin embargo, no eran mal vistos los llamados impuestos indirectos.

En la Edad Media las contribuciones eran manejadas por los señores Feudales, esta obligación fue impuesta a campesinos, quedando exentos de toda clase de contribuciones: la iglesia y los nobles, ya que ambos detentaban un poder especial. Lo cual origino la desigualdad en la obligación

---

<sup>369</sup> La cuota tributaria es la cuantía monetaria que constituye el objeto de la obligación tributaria. Se calcula aplicando a la base liquidable, el tipo de gravamen, una cuantía fija determinada en las normas legales o bien ambos procedimientos conjuntamente. Lo que se tiene que pagar a la Hacienda Pública. Cantidad que resulta de multiplicar el tipo de gravamen por la base imponible (o la base liquidable, en su caso). Hay casos, sin embargo, en los que la cuota tributaria es una cantidad fija que la propia Ley fiscal establece.

tributaria, abusando de esta manera del que menos tenía.

Las contribuciones especiales han existido desde la época prehispánica y siempre han estado a favor de quien ostenta el poder. Sin embargo el tributo ha ido evolucionando a través de los años y es así como se encuentra un sistema de impuestos directos e indirectos. Entre ellos están: el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado (IVA).

### 3.10.3.1 Concepto

“Las contribuciones especiales<sup>370</sup> o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”. Existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.<sup>371</sup> Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.<sup>372</sup>

El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

---

<sup>370</sup> Otra especialidad de la contribución especial es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en los Presupuestos Generales del Estado.

<sup>371</sup> **CORTES DOMÍNGUEZ, M.** Op Cit, p. 90

<sup>372</sup> **GARCÍA VIZCAÍNO, C.** Op Cit, p. 114

Se puede decir que las contribuciones especiales es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.<sup>373</sup>

Burato Alfredo, menciona que las contribuciones especiales son aquellas que el Estado obtiene en calidad de persona de derecho público y que usando su poder de imperio exige coercitivamente a los ciudadanos alcuotas, con el objeto de solventar los gastos estatales. En este tipo de tributos es su carácter coercitivo, que se realicen en dinero, lo que tiene importancia puesto que el primer impacto que se verificara en la economía a causa de ellos es en la corriente monetaria.<sup>374</sup>

Algunos afirman que es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Otros autores establecen que es el Tributo destinado a financiar el costo de alguna actividad estatal, sea un servicio de previsión social con la contraprestación de obtener un beneficio, generalmente de obras públicas. (De mejoras o de seguridad social).<sup>375</sup>

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos, cuando se refiere a las tasas y contribuciones, establece tal y como se expresó anteriormente que la diferencia entre éstas y los otros tributos

---

<sup>373</sup> Art. 17. Modelo de Código tributario para América Latina, OEA/BID, Washington, 1968

<sup>374</sup> **BURATO Alfredo**, Manual de Finanzas Publicas, editorial Macchi. Argentina, 1967. p. 100

<sup>375</sup> **VISCAINO CALDERÓN, V.** Op Cit, p. 97.

está dada por dos elementos; el hecho generador y el destino del tributo.<sup>376</sup> Dicho modelo define las contribuciones especiales en su Art. 17, que dice: Contribución especial es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, dice que: “Contribución Especial Municipal es el tributo que se caracteriza porque, el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios” (Art. 6).<sup>377</sup>

### 3.10.3.2. Sujetos

Sujeto Activo.<sup>378</sup> El sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es el Estado. El Estado es el único facultado para fungir como sujeto activo, de modo que el sujeto activo no puede ser ni un particular, solamente el Estado.

Rodríguez S. Rigoberto señala que: para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, se debe recordar que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le da la constitución y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la entidad cuya voluntad, en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún

---

<sup>376</sup> Modelo del Código Tributario para América Latina Op Cit, p. 101.

<sup>377</sup> **Ley General Tributaria Municipal**, D.L. N° 925, del 20 de diciembre de 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 7 de febrero de 2006.

<sup>378</sup> Todas aquellas personas físicas y morales que alcanzan el beneficio derivado de la ejecución de la obra pública y por lo tanto están obligados al pago de esta contribución.

administrado en forma particular, en consecuencia el Estado en cualquiera de sus manifestaciones va a ser el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia. La mayoría de los autores coinciden en que el sujeto activo de la obligación tributaria no se define por que sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria.<sup>379</sup>

**Sujeto Pasivo.** El título de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se encuentra a cargo de los particulares, como son personas físicas o morales que tienen la obligación de pagar las contribuciones conforme la ley lo señala. Arrijo Adolfo, expresa con respecto a los dos tipos de sujetos pasivos, las personas físicas son todo ser humano dotado de capacidades de goce<sup>380</sup>, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución, en tanto a las personas morales están constituidos por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio. Existe el caso de los obligados solidarios<sup>381</sup>, los cuales se convierten en sujetos pasivos, no por dar origen al crédito fiscal, si no por ser retenedores, o por la razón que el sujeto pasivo principal no cumpla con el

---

<sup>379</sup> Potestad Tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

<sup>380</sup> La capacidad de goce es la aptitud del sujeto para ser titular de derechos y obligaciones. Ésta la tiene el ser humano desde su concepción por el mero hecho de serlo, es decir, es consubstancial al hombre; no puede concebirse la personalidad jurídica sin la capacidad de goce.

<sup>381</sup> El obligado solidario es una figura que le permite a más personas acceder a un financiamiento, básicamente porque hay menos riesgo para los otorgantes de crédito, ya que hay dos responsables de la deuda.

pago de su obligación. Cabe señalar que el Estado en algunas ocasiones funciona como sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, solo cuando se ve en la necesidad de realizar la devolución de un pago por algún contribuyente, cuando para este no existía una obligación por tal razón, el sujeto Activo en este caso será el contribuyente. Los sujetos pasivos se clasifican en:

- a. Sujetos Jurídicos: Son aquellos que tienen la obligación de pagar contribuciones conforme a la ley tributaria.
- b. Sujetos Económicos: Se refiere a aquel individuo que paga las contribuciones, es decir al que se le traslada la carga impositiva.
- c. Terceros: En caso de que no exista una obligación fiscal directa, este sujeto responderá por la deuda de otro.

### **3.10.3.3 Características**

- i. Al igual que el impuesto y la tasa, es un tributo, es decir, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.<sup>382</sup>
- ii. El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencias de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

### **3.10.3.4. Clasificación**

En la doctrina existen diversas clasificaciones de contribuciones que señalan los autores entre estas encontramos:

---

<sup>382</sup> ARGUMEDO, Enrique. Op Cit. p. 70.



- a. Impuesto.
- b. Derechos.
- c. Contribuciones de Mejora.<sup>383</sup>
- d. Aportaciones de seguridad Social.<sup>384</sup>
- e. Tributos Accesorios.<sup>385</sup>

### **3.10.3.5 Diferencia de las Contribuciones Especiales con el Impuesto y las Tasas**

La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa, en que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Ejemplo de contribuciones especiales son las contribuciones que exige una municipalidad para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado.<sup>386</sup>

La diferencia de contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible, distinguiéndose por que en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficios, mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el que contribuyen, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.<sup>387</sup>

---

<sup>383</sup> Son aquéllas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas.

<sup>384</sup> Estas consisten en las contribuciones definidas en la ley a cargo de personas, cuyo pago lo hace el Estado para cumplir con las obligaciones fijadas por la ley por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

<sup>385</sup> Son aquellos que obtiene el Estado pero que no se pueden clasificar como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales.

<sup>386</sup> ARGUMEDO, Enrique. Op Cit. p. 72

<sup>387</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. Op Cit. p. 50.

### **3.10.4 Diferencias entre Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales**

#### 1. Impuestos:

- a. Está orientada por el pago de un tributo como producto de una actividad económica o social sujeta a Leyes que la regulan.
- b. No está atado a recibir una retribución individual por el tributo pagado.
- c. El hecho que lo genera es el Gasto Público.
- d. Se destina para las necesidades colectivas del ente que la emite.
- e. No se identifica la partida y la contrapartida de la vinculación tributaria.

#### 2. Tasas:

- a. No dispone de una regulación por la condición individual del sujeto que lo paga, es indistinta de esa condición.
- b. Está orientada por el pago de tributos en virtud de un servicio o retribución que se entrega a cambio.
- c. El hecho que lo genera es el goce de un servicio público.
- d. Su destino es para el mantenimiento del servicio otorgado en contraprestación.<sup>388</sup>
- e. Se identifica la partida y la contrapartida de la vinculación tributaria.

#### 3. Contribuciones Especiales:

- a. El pago del tributo está orientado a tributos de orden legal de acuerdo con

---

<sup>388</sup> La verdadera diferencia entre la tasa y el precio público reside en la interpretación y aplicación que se ofrezca del principio de contraprestación. El precio público es, por definición, una pura contraprestación pecuniaria, cuya cuantía debe fijarse con el criterio de la cobertura del coste del servicio o de la actividad, como mínimo.

la condición que le otorga al pagador del mismo la ley, los cuales pueden ser diferentes.

- b. El pago de este tipo de tributo está atado a la recepción inmediata o futura de posibles retribuciones.<sup>389</sup>
- c. El hecho que lo genera es el recibimiento de un beneficio.
- d. Su destino es para el financiamiento de la actividad social del ente receptor.
- e. Se identifica la partida y la contrapartida de la vinculación tributaria.

#### 4. Diferencias

- a) En el impuesto el Estado exige el pago de una suma de dinero por acaecer el hecho imponible, esto es, aquel supuesto fáctico consagrado en la Ley y que si se da, surge la obligación tributaria. En la contribución en cambio, se exige una suma de dinero por el aumento de valor de la propiedad ante una obra pública, y en las tasas siempre existe una contraprestación que es un servicio público.
- b) Los impuestos y las contribuciones se exigen en forma obligatoria, en cambio, siguiendo la teoría clásica, la tasa se exigiría sólo por existir la voluntad del sujeto al que se la va exigir (voluntad de utilizar o no el servicio público).
- c) Por lo general, los impuestos se establecen y gravan con relación a la capacidad económica del afectado. De alguna manera en el caso de las contribuciones, el mayor valor obtenido de una obra pública de dicha capacidad. En las tasas prácticamente este criterio no existe, y lo que importa es la existencia o no de la prestación de servicios por parte del

---

<sup>389</sup> Es la cantidad de riqueza que se obtiene en virtud de un esfuerzo productivo. La retribución, como precio que es del capital y el trabajo dedicados a la industria, se componen del valor necesario para indemnizar los gastos hechos en la producción por cada uno de esos elementos, y de un sobrante que constituye su beneficio.

Estado, lo que no necesariamente constituye una manifestación de la capacidad económica del obligado.<sup>390</sup> Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la “capacidad contributiva o económica”, mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad. La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición. Con arreglo a dicho principio –el de la capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior

- d) En cuanto a la aplicación del principio de legalidad, se menciona que es menos rígida en su aplicación a las tasas, ya que tiene por objeto el establecer el valor de costo de la prestación.<sup>391</sup>
- e) En los impuestos la base imponible corresponde a la cuantificación del hecho gravado, en cambio en las tasas la base imponible y el tributo mismo depende del costo del servicio. Y por último, en los impuestos no existe contraprestación a favor del contribuyente, como ocurre en las tasas y las contribuciones.

---

<sup>390</sup> Dentro de los principios de orden material de la denominada justicia tributaria, figura el de la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes. Se trata de un principio general del Derecho Tributario Constitucional de carácter normativo y que como tal debe orientar la actuación de los operadores jurídicos y, en particular, del legislador ordinario al ejercer su potestad tributaria

<sup>391</sup> El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

## **CAPITULO IV**

### **LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS**

Los Estados también reciben ingresos, llamados ingresos públicos. El Estado recibe ingresos por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas, por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas, por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros.

Cuando los ingresos provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales se denominan ingresos tributarios, por el contrario, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios. Con los ingresos, los gobiernos pueden realizar sus gastos, sus inversiones, etc.

#### **4. CLASIFICACIÓN**

##### **4.1 LOS INGRESOS PATRIMONIALES.**

El patrimonio del Estado<sup>392</sup> lo conforman diferentes tipos de bienes de dominio público y dominio privado. Aun cuando los bienes de dominio público suelen ser utilizados por la colectividad en forma gratuita, no se descarta la posibilidad de que el Estado pueda recibir ingresos por ser el propietario y administrador de éstos. Al respecto, cabe recordar lo que señala Villegas, “por regla general, la utilización de estos bienes por los particulares es gratuita, pero en ocasiones especiales el Estado puede exigir el pago de

---

<sup>392</sup> Es el conjunto de elementos materiales e inmateriales tanto del dominio público, como del privado, cuya titularidad es del Estado, ya sea en forma directa o indirecta (a través de organismos descentralizados o sociedades mercantiles del Estado) que le sirven para el cumplimiento de sus actividades y cometidos.

sumas de dinero para su uso particularizado, lo cual se materializa en forma de concesiones<sup>393</sup> o autorizaciones de uso, permisos, derechos de acceso o visita, etc. Esa alteración de gratuidad puede ser ejercida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Tales ingresos son, por otra parte, de reducida importancia cuantitativa”.

Por su parte, los bienes de dominio privado presentan mayores posibilidades de generar ingresos públicos, cuando el Estado recibe alguna contraprestación monetaria por permitir su uso y disfrute. Como el caso de las concesiones para explotación petrolera y minera, también es el caso de las empresas de propiedad del Estado, entre otros ejemplos.

Los ingresos que se perciben por la actividad empresarial del sector público pueden considerarse ingresos patrimoniales de dominio privado, ya sea que el Estado sea el propietario de la totalidad de una empresa (empresas públicas), o comparta su propiedad con el sector privado (empresas mixtas). Son diferentes los conceptos por los cuales pueden generarse estos ingresos empresariales, entre los cuales cabe mencionar: el precio cobrado por los bienes y servicios que producen las empresas públicas (destinados total o parcialmente a cubrir los costos y gastos de la empresa en cuestión), los superávit o ganancias que pudieran obtenerse de esta actividad, los ingresos recaudados al realizarse la venta total o parcial de alguna unidad empresarial (privatización), entre otros.

Es importante destacar que generalmente el objetivo de las empresas públicas no es la obtención de una utilidad financiera; por el contrario, es

---

<sup>393</sup> La concesión tiene por objeto la administración de los bienes públicos mediante el uso, aprovechamiento, explotación de las instalaciones o la construcción de obras y nuevas terminales de cualquier índole sea marítima, terrestre o aérea de los bienes del dominio público.

frecuente observar que éstas presentan pérdidas, y en lugar de generar ingresos para el Estado, éste tenga que financiarlas a través del gasto público. Muchas empresas públicas se crean con fines sociales, y para atender sectores que no serían rentables para la iniciativa privada; sin embargo, existen también empresas públicas que persiguen una finalidad lucrativa y compiten abiertamente con el sector privado.<sup>394</sup>

Dentro del primer grupo puede mencionarse como ejemplo el caso de las empresas públicas dedicadas a la prestación de servicios públicos (electricidad, agua, gas doméstico, entre otras).<sup>395</sup>

#### **4.1.1 Concepto**

Los Ingresos Patrimoniales son aquellos que proceden de la explotación y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio de los entes públicos. Los bienes patrimoniales son, en principio, los que no pueden calificarse como bienes de dominio o uso público; es decir que los ingresos patrimoniales se rigen por normas del Derecho Privado.<sup>396</sup>

La naturaleza pública de los bienes y del titular de los fines a que están destinados al uso de los entes públicos, justifica la aplicación de normas propias del ordenamiento administrativo las cuales delimitaran las competencias de los distintos órganos para la administración y disposición de

---

<sup>394</sup> De Ingresos Patrimoniales se debe distinguir entre dos tipos: a) Los que se derivan de la titularidad de los bienes que integran el patrimonio, no gestionados con técnicas empresariales. b) Los que tienen rendimiento de actividades empresariales y fundamentalmente la condición de Estado como accionista de sociedades que actúan sometidas al Derecho Mercantil.

<sup>395</sup> La doctrina, define los Ingresos Patrimoniales los cuales los Entes Públicos obtienen en su condición de propietario de su patrimonio o como accionista de empresas públicas o privadas.

<sup>396</sup> QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Op. Cit. p. 55

los bienes de modo que los Ingresos que el Estado obtiene por la explotación o venta de sus bienes, su actividad empresarial puede y deben denominarse ingresos patrimoniales.<sup>397</sup>

Dentro de esta categoría de ingresos patrimoniales se pueden distinguir dos tipos:

1. Los que se derivan de la titularidad de los bienes que integran el patrimonio, no gestionados con técnicas empresariales.
2. Los que tienen rendimiento de actividades empresariales y fundamentalmente la condición de Estado como accionista de sociedades que actúan sometidas al Derecho Mercantil. Llamadas Sociedades de Economía Mixta.<sup>398</sup>

Sainz De Bujanda, ha señalado que las vías por las que discurren las relaciones a que da lugar la explotación de los bienes patrimoniales interesan sustancialmente al ordenamiento privado, ha de tenerse en cuenta que esas vías tradicionalmente confiadas en el campo de las relaciones entre particulares, adquieren fisonomía propia y un régimen jurídico claramente diferenciado cuando, acogidas por el Derecho Financiero, se colocan al servicio de los fines e intereses comunitarios.<sup>399</sup> En ese sentido se aglutinan en torno a ellas un núcleo de normas y principios propios que constituyen el derecho patrimonial del Estado. De ahí concluye, que los ingresos que el

---

<sup>397</sup> Rendimientos financieros obtenidos por las inversiones realizadas por los organismos públicos o los préstamos concedidos a otros agentes, como los beneficios obtenidos por las empresas públicas, o el excedente obtenido de los servicios públicos.

<sup>398</sup> Son de economía mixta las sociedades comerciales que se constituyen con aportes estatales y de capital privado. Las sociedades de economía mixta se sujetan a las reglas del derecho privado y a la jurisdicción ordinaria, salvo disposición legal en contrario" (Art. 43 del Código de Comercio).

<sup>399</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO**, Op. Cit. p. 56



Estado obtiene por la explotación o venta de sus bienes, cualesquiera que estos sean, o por su actividad empresarial puedan y deban denominarse ingresos patrimoniales. Se alude así a la rígida adscripción de tales ingresos al régimen jurídico-privado de los bienes, que resultan notarialmente insuficientes para regirlos, y se conecta, en cambio, con la noción genérica de patrimonio que tiene, junto a la privada, una clara dimensión iuspublicista.

Los ingresos patrimoniales tienen una importancia menor, dado que, desde el punto de vista recaudatorio, aportan al presupuesto cantidades inferiores a las que pueden obtenerse mediante el recurso a los otros institutos generadores de derechos económicos especialmente el tributo y las emisiones de Deuda Pública. Con el Renacimiento se produce no solo la formulación dogmática del concepto de soberanía, sino también el nacimiento del concepto de Estado, trascendiendo la consideración del feudalismo. Las viejas ideas de Hacienda patrimonialistas, sustentadas sobre los borrosos lindes que separaban las propiedades patrimoniales del Monarca o del señor feudal y las propiedades de la colectividad como tal, van arrumbándose, al tiempo en el que se establecen límites más claros entre propiedades privadas del Monarca y propiedades públicas.<sup>400</sup> El transcurso de los años siguientes prosigue por los causes indicados.

El Estado, como tal va adquiriendo determinadas propiedades, fundamentalmente territoriales, cuyo producto se afecta a financiar las cargas

---

<sup>400</sup> Propiedad hace referencia al derecho o la facultad de poseer algo. Para la ley, la propiedad es el poder directo sobre un bien, que permite a su titular la libre disposición más allá de las limitaciones impuestas por las normativas vigentes. Se conoce como propiedad pública al dominio de titularidad pública (es decir, que no pertenece a un particular). Los bienes de propiedad pública son aquéllos de uso comunitario, como una plaza, una calle, una escuela estatal o un hospital.

públicas, aunque a medida estas van incrementándose va perdiendo significación tal fuente de ingresos. En el siglo XIX, el auge del liberalismo como filosofía política y su correspondiente proyección en el terreno económico, generan la convicción de que los entes públicos no son buenos administradores de sus bienes. Las propiedades públicas se reputan como un obstáculo a las fuerzas económicas, que deben actuar libremente, de conformidad con las leyes del mercado. Los ingresos patrimoniales dejan así de tener una significación relevante en las Haciendas Públicas territoriales.

Sin embargo la crisis del liberalismo y la manifiesta imposibilidad de resolver los problemas económicos, agravados por la primera gran guerra, de acuerdo con los postulados del ideario liberal, condujeron a un replanteamiento total del papel atribuido al Estado en el campo Económico.<sup>401</sup> El intervencionismo económico y el coetáneo triunfo de los postulados keynesianos suscitaron en el campo de la Hacienda Pública la necesidad de revisar su conducta. Así es como los ingresos patrimoniales adquirieron una nueva significación; de una parte, el patrimonio público se proyecta no tanto sobre bienes territoriales sino sobre valores mobiliarios<sup>402</sup>, siguiendo en definitiva los causes, los causes por los que se habían movido, desde la Revolución Industrial, la nueva visión de la economía.

La adquisición de bienes por entes públicos tiene como objetivo fundamental la mejor prestación de determinados servicios públicos y protección de las industrias nacionales. En definitiva no se trata tanto de obtener ingresos a través del patrimonio como de intervenir en la vida económica, con unos fines predeterminados.

---

<sup>401</sup> QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Op. Cit. pp. 56-59

<sup>402</sup> Son aquellos títulos que representan cuotas de un Capital o de un crédito. Estos Valores Mobiliarios son, entre otros, las Acciones, bonos y que se caracterizan porque representan capitales que se pueden trasladar de dueño.

En los años finales del siglo XX estas ideas están siendo, de nuevo, revisadas. Múltiples y complejas causas están provocando una disminución progresiva de la importancia del patrimonio de los Entes Públicos.

La evolución histórica antes mencionada pone en relieve, no solo que los ingresos patrimoniales han perdido importancia como fuente de financiación del gasto público, sino que, además, la función asignada al patrimonio público es sustancialmente distinto a la que le era propia de épocas anteriores.

Por lo que respecta al régimen jurídico aplicable a los ingresos patrimoniales, se puede llegar a la primera conclusión que se clasifican como bienes patrimoniales todos aquellos de titularidad pública que no son identificables como bienes de dominio o uso público.

Se delimita el concepto de dominio público y, por exclusión, el de bienes patrimoniales<sup>403</sup>, cabe formular alguna conclusión en relación con la posibilidad de obtener ingresos derivados de ambos tipos de bienes. En primer lugar, y con relación directa a los bienes de dominio público, que se trata de bienes directamente afectos a la satisfacción de necesidades públicas. No tiene como fin obtener ingresos, ello no obstante, en determinados casos si pueden producirlos. Así ocurrirá cuando la utilización del dominio público por parte de los particulares genere un derecho

---

<sup>403</sup> El patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por todos sus bienes y derechos, tanto de dominio público como patrimoniales. Sin embargo, no se incluyen en este concepto amplio de patrimonio los siguientes bienes: el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de la Hacienda estatal, los recursos que constituyen la tesorería de las entidades dependientes de las Administraciones autonómicas o locales.

económico a favor del titular del dominio, que se concretara en la exigibilidad de una prestación patrimonial de carácter público. Como ejemplo como ocurre cuando el estado explota un yacimiento minero de forma directa, dará lugar a la percepción de ingresos patrimoniales.<sup>404</sup>

En segundo término y por lo que se refiere a los bienes patrimoniales, debe destacarse que, si bien su finalidad esencial no sea procurar ingresos, si pueden generarlos, a través de una explotación de los mismos que se encuentra regida, por lo general, por normas de Derecho Privado.

#### **4.1.2 Recursos Patrimoniales Propiamente Dichos o de Dominio**

Ingresos que el Estado obtiene de los bienes de dominio público y de los de dominio privado. Los bienes correspondientes al Estado le corresponden en virtud de un derecho de dominio que es de carácter público o privado de acuerdo al origen y al destino de los que están afectados.

#### **4.1.3 Bienes de Dominio Público<sup>405</sup>**

El Estado posee bienes destinados al disfrute de toda la comunidad y que son utilizables por sus componentes en forma directa y general. Surgen por causas naturales. No pueden ser objetos de apropiación privada, porque su destino es el uso común. La utilización es gratuita, salvo en ocasiones donde el Estado puede exigir el pago de sumas de dinero para su uso

---

<sup>404</sup> **QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO**, Op. Cit. pp.60-61

<sup>405</sup> Entre varios ejemplos de esta circunstancia pueden citarse, el alquiler de carpas o concesión de instalaciones en las playas marítimas, el estacionamiento medido en la vía pública, el derecho de acceso a lugares de interés turístico y a ruinas históricas, etc.

particularizado, esta alteración de gratuidad puede ser ejercida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Estos recursos entran en las arcas estatales, corresponde su inclusión como ingresos del Estado.

#### **4.1.4 Bienes de Dominio Privado**

El Estado posee 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 algún tipo de contratación. Son bienes generalmente enajenables y sujetos a los efectos de la prescripción.

Los ingresos obtenibles de estos bienes los agrupamos de la siguiente manera:

- 1) Rentas o resultados provenientes de la explotación o de la venta de bienes patrimoniales, denominados bienes del dominio privado.<sup>406</sup>
- 2) Las rentas de los capitales mobiliarios del Estado, o sea los dividendos<sup>407</sup> y los intereses percibidos por el Estado, como consecuencia de su participación en el mercado financiero.
- 3) Las rentas provenientes de la explotación directa o mediante concesionarios, por Ej. : Arrendamiento de tierras públicas.
- 4) Las tarifas o precios cobrados por las empresas que prestan servicios públicos o desarrollan actividades de índole diversa produciendo bienes o servicios con destino al mercado interno o externo.

---

<sup>406</sup> Son aquellos que no están afectados al uso público directo o indirecto, por no estar destinados al uso común o la prestación del servicio público o un propósito de interés general, constituyen el dominio privado del Estado.

<sup>407</sup> Es una de las formas de retribución que tienen las empresas para repartir entre sus socios el beneficio obtenido.

## 4.2. LOS INGRESOS MONOPOLÍSTICOS

### 4.2.1 Concepto y Clases

Estos ingresos son, los derivados de la participación del Estado en beneficios que no proceden de su condición de accionista, sino de un título jurídico público: la ley que regula las condiciones en que se otorga el monopolio.<sup>408</sup> Los monopolios, al igual que el patrimonio, los tributos y la deuda pública, constituyen un medio de obtención de ingresos. Los monopolios de acuerdo a la doctrina, pueden ser:

#### 4.2.1.1 Monopolios de Derecho<sup>409</sup>:

Estos tienen sus orígenes en una norma, en la que se atribuye a una persona natural o jurídica el privilegio de prestar un determinado servicio, o de adquirir, producir y vender un determinado producto, con la exclusión de toda competencia, por lo tanto, impone a los demás, dentro del ámbito territorial de vigencia, la prohibición de ejercer esa actividad.<sup>410</sup>

#### 4.2.1.2 Monopolios de Hecho<sup>411</sup>:

Este se caracteriza por la ausencia de normativa; es decir descansa en

---

<sup>408</sup> Una situación de monopolio se produce cuando un determinado bien o servicio se vende o se presta exclusivamente por un único operador. En una situación como la descrita no existe libre competencia, ya que el tráfico de bienes o servicios se va a realizar por un solo oferente que se sitúa en una posición privilegiada.

<sup>409</sup> Se está ante un monopolio de derecho cuando el Estado decide que un determinado servicio sea prestado, de forma exclusiva, por un sujeto, o que la adquisición, producción y venta de determinados productos sólo pueda realizarla igualmente un sujeto.

<sup>410</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op. Cit., p. 22

<sup>411</sup> El monopolio de hecho, se da, a diferencia del monopolio de derecho, como el resultado de la concurrencia de diversas circunstancias, sin que haya sido expresamente querida por el ordenamiento.

causas naturales o extrajudiciales, como por ejemplo cuando un solo oferente se encuentra en condiciones de producir o vender un bien o servicio. El Monopolio de Derecho, este es el reflejo de la voluntad estatal, la cual se encuentra consignada en el ordenamiento vigente de nuestra Constitución de la República, en el Art. 110.

El Estado decide que un determinado servicio sea prestado, de forma exclusiva, por una entidad, o que la adquisición, producción y venta de determinados productos solo pueda realizarla igualmente una entidad. En tales supuestos se encuentra una situación de monopolio, tutelado por el ordenamiento jurídico en virtud de la cual solo un sujeto de derecho puede prestar un determinado servicio o puede disponer de un producto. Se esta ante un monopolio de derecho, así denominado porque es el propio ordenamiento el que tutela la situación descrita.<sup>412</sup>

En otras ocasiones se produce la misma situación sin que haya sido querida por el ordenamiento, sino que es una resultante de determinadas circunstancias. Como en aquellos supuestos a los que determinado producto solo se obtiene en ciertas zonas o en aquellos casos en los que la comercialización de un bien requiere tal esfuerzo inversor que solo una poderosa entidad mercantil decide abordar tal tarea. Se está en tal caso ante un monopolio de hecho.

Los ingresos de monopolio que el Estado obtiene, son ingresos de monopolio de derecho, esto es, aquellos que son resultado de la voluntad estatal.<sup>413</sup> Las

---

<sup>412</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op. Cit., p. 64

<sup>413</sup> Los ingresos monopolísticos propiamente dichos (en sentido estricto) se producen cuando el Estado cede a un tercero la explotación del monopolio. La renta que la empresa concesionaria debe abonar al Estado por este concepto sería un ingreso monopolístico. Se trata, normalmente, de un porcentaje que la empresa debe abonar al Estado en función de

razones por las cuales el Estado establece un monopolio son básicamente dos: 1. Mejorar la prestación de determinados servicios públicos; y; 2. Obtener ingresos. De ahí que tradicionalmente se han distinguido entre:

- a. Monopolios Fiscales: Aquellos cuyo establecimiento responde sustancialmente a la idea de obtener ingresos.
- b. Monopolios no Fiscales: En los que prima el deseo de conseguir la mejor prestación de un determinado servicio público.

Como por ejemplo de los primeros solían citarse los de tabacos y petróleos. Como ejemplo de los segundos se cita el de servicio de correos. La distinción es claramente representativa de la *ratio legis*<sup>414</sup> que ha conducido al establecimiento de los distintos tipos de monopolios. Sin embargo, debe tenerse presente que en los monopolios no fiscales se debe eliminar *a priori*<sup>415</sup> la posibilidad de obtener beneficios, y, sobre todo, en los monopolios fiscales debe de relegarse la idea de una mejor prestación de servicios en aras de una injustificable voracidad recaudadora.<sup>416</sup> Establecidos los monopolios, el Estado obtiene determinados ingresos, de filiación muy distinta. Así, el monopolio se convierte en fuente de ingresos de naturaleza tributaria, tal consideración tiene las cantidades que el Estado obtiene cuando grava los beneficios de las entidades a las que se le ha concedido el monopolio en la comercialización de determinado producto.<sup>417</sup>

---

los ingresos que esta obtenga con la explotación del monopolio.

<sup>414</sup> Expresión Latina que significa "Razón de la ley" o "razón legal." Es el fundamento que debe inspirar el contenido y alcance de las normas jurídicas que componen el Derecho positivo.

<sup>415</sup> Es una locución latina que significa "de lo anterior". La expresión se utiliza para demostrar algo que va desde su causa hasta el efecto. También se refiere a aquello que se realiza con anterioridad a la reflexión sobre el asunto en cuestión.

<sup>416</sup> Aspectos Materiales del Derecho Tributario, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, Mayo 1995, p.495.

<sup>417</sup> **KURY de MENDOZA, S. y otros.** Op. Cit., p.67



El monopolio también es fuente de ingresos de carácter patrimonial. Así, cuando el Estado gestione directamente un monopolio o tenga una participación en el capital social de la entidad a la que se ha atribuido su gestión, obtendrá unos ingresos que tendrá jurídicamente tal consideración, dado que la primacía que tienen las normas privadas en la regulación de las relaciones jurídicas, a través de las cuales se desarrolla el comercio de los bienes monopolizados, se complementa con la proyección de la normativa administrativa y financiera, justificada por la naturaleza pública del ente que gestiona el monopolio o que participan el capital social de la entidad a la que se ha concedido tal gestión.

Cuestión distinta es que, desde el punto de vista económico, como ha señalado la doctrina Albiñana, Soler Roch Y Vicente –Arche, entre otros, cuando el Estado gestiona directamente un monopolio, el precio del producto o de la prestación del servicio engloba un tributo, lo que en casos semejantes propiciaría jurídicamente la asimilación entre los ingresos de monopolio fiscal y los impuestos sobre el consumo que van incluidos dentro del precio, con lo cual podría hablarse, en último término, de ingresos tributarios.

Cabría hablar, por último, siguiendo a Sainz De Bujanda, de ingresos monopolísticos en sentido estricto, entendiendo por tales aquella especial participación en beneficios que el Estado se reserva cuando concede a un tercero la titularidad o gestión del monopolio. Se trata de una participación en beneficio que va más allá de la participación del Estado, que como accionista, tiene derecho. Esta participación se ha suprimido recientemente, por no responder a los principios que inspiran la política comunitaria en materia de monopolios.<sup>418</sup>

---

<sup>418</sup> *Ibíd.* p.68

### 4.2.2 Monopolios Fiscales

De las empresas lucrativas existen empresas públicas y mixtas que logran administrar sus operaciones de tal manera que pueden contribuir al tesoro público con sus utilidades financieras.<sup>419</sup> Tal es el caso de las empresas petroleras.

Es destacable el hecho de que con frecuencia este tipo de empresas constituyen monopolios, al ser las únicas que ofrecen sus bienes o servicios en un mercado particular (sector eléctrico, por ejemplo); esta monopolización puede surgir como consecuencia de una decisión gubernamental que establezca la prohibición del ejercicio privado de la actividad en cuestión (protegiendo intereses nacionalistas), o por la falta de atractivo que pueda tener este tipo de actividades para el sector privado. También puede darse el caso de los llamados “monopolios fiscales”, cuya existencia no tiene como objetivo el ofrecer bienes y servicios a bajo costo, o suplir la falta de iniciativa privada, sino desarrollar actividades lucrativas y obtener ganancias por encima de lo normal; al poseer un monopolio de este tipo se obliga a los consumidores a pagar un precio superior por los bienes, por lo que se afirma que además de pagar un precio el individuo paga un tributo al dueño de la empresa (el Estado).

Con relación a ciertos productos el Estado puede monopolizarlos y venderlos a precios más elevados que el de costo, incluyendo no solo la ganancia comercial normal, sino un excedente que puede considerarse tributario. De allí el nombre de monopolio fiscal.

---

<sup>419</sup> Aquella que también se le denomina Costo o Producto Integral de Financiamiento, es decir después de descontar los intereses pagados y los intereses cobrados; así como las ganancias o pérdidas netas en cambios.

Los financistas clásicos los llamaban “recursos mixtos” porque en parte eran patrimoniales y en parte tributarios. Podría ubicarse entre ellos, aunque con notorias diferencias, el producto de las actividades del juego, que el Estado explota en forma de monopolio. Se trata de una actividad del Estado con fines de lucro y que merece evidentes reparos éticos, aunque proporciona ingresos bastante considerables.

#### **4.2.3 ¿Por qué surgen los Monopolios?**

El Estado puede tener muchas razones para establecer monopolios como la intención de mejorar un servicio o la necesidad o el deseo de obtener ingresos fiscales.<sup>420</sup> Ello diferenciaría los monopolios entre fiscales y no fiscales. La naturaleza jurídica de los ingresos monopolísticos es muy variada entre ellos se encuentran:

- a. Tributarios: cuando el Estado grava los beneficios que obtiene la entidad a la que se le ha concedido la explotación del monopolio (petróleo).
- b. Patrimoniales: cuando el estado gestiona directamente o participa mayoritariamente en el capital social en el monopolio.
- c. Monopolístico; cuando el estado se reserva una especial participación en beneficios al conceder a un tercero la gestión del mismo.

#### **4.3. INGRESOS FINANCIEROS POR OPERACIÓN DE CRÉDITO**

Esta operación de crédito<sup>421</sup> no tiene como objetivo inmediato la obtención de

---

<sup>420</sup> Son todos los recursos monetarios que percibe el Estado a través de la aplicación de las leyes que sustentan el cobro de los impuestos, tasas, recargos, etc. Así como los ingresos que derivan de la venta de bienes y servicios, donaciones y préstamos.

<sup>421</sup> La palabra crédito proviene del latín *credere*, que significa confianza, y se utiliza figurativamente para indicar la confianza que brida el vendedor al comprador de realizar el

recursos para financiar el gasto público, sino, como señala Bollo Arocena, el hacer posible que otros entes procuren esos medios que requieren para la subvención de sus actividades; y ésta corresponde al Estado en su calidad de avalista, al darles satisfacción.<sup>422</sup>

Esto se trata de una operación de riesgo que puede comportar un eventual gasto para el Estado. Al hablar de Aval no deriva del hecho de que se encuentra ante una operación de crédito, con la que tiene sensibles diferencias, sino de la circunstancia de que también es susceptible de generar ingresos públicos, aunque más que ingresos por operaciones de crédito, podría decirse que se trata de ingresos percibidos con ocasión de operaciones de crédito. Se entenderá por crédito, el acto por el cual, una persona llamada acreedor, entrega a otra llamada deudor, un bien presente, a cambio de la promesa de que el deudor le entregará al vencimiento de la obligación el bien entregado o su equivalente.

#### **4.4. LOS PRECIOS PÚBLICOS.**

##### **4.4.1 Concepto**

Tendrán las consideraciones de precios públicos<sup>423</sup> las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando

---

pago, o sea, el vendedor entrega la cosa porque tiene fe, confianza en que el comprador se la pagará, es decir, le da crédito a su promesa de pago.

<sup>422</sup> Con el aval, el Estado hace uso de su crédito para garantizar el buen fin de otra operación de crédito realizada por un tercero. Es una operación de riesgo, no es una operación de crédito, pero que genera ingresos para el estado.

<sup>423</sup> Se trata de prestaciones pecuniarias que se dan a una entidad pública por servicios o actividades que también se realizan por parte del sector privado y cuya solicitud es voluntaria. Es decir, se paga a un ente público por un servicio que también lo da el sector privado y que es voluntario.

prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

En esta definición, salen del ámbito de los precios públicos en primer lugar las prestaciones satisfechas por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público. En estos supuestos la autorización para el uso privativo o aprovechamiento especial daba lugar tradicionalmente al pago de tasas.

Al tratar las tasas<sup>424</sup> en primer lugar, que para que la suma exigible por la prestación de un servicio público tenga carácter de precio público (y no de tasa) es necesario que la solicitud del servicio sea voluntaria y que la solicitud de un servicio sea indispensable para la vida individual o social, como sería el caso del suministro de agua. En segundo lugar para que pueda exigirse un precio público es necesario que el servicio se preste en concurrencia efectiva con el sector privado. Si no existe esta concurrencia real, aunque la prestación no este formalmente reservada al sector público, procederá exigir una tasa, no un precio público. Habrá que estar a las circunstancias que se presenten en cada caso concreto. Así podrá exigirse un precio público, por ejemplo por la prestación de un servicio de desratización en aquellos municipios en que exista suficiente oferta del mismo servicio por parte de empresas privadas; en otro caso, la prestación del servicio por el Municipio dará lugar al pago de una tasa.<sup>425</sup>

El importe del precio público deberá cubrir como mínimo el coste del servicio, aunque cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés

---

<sup>424</sup> Uno de los principios de las tasas es el principio de equivalencia, es decir, cuando se paga una tasa el pago que se realiza debe ser como máximo lo equivalente al coste, el segundo principio es el de la capacidad de pago, por lo que cuando sea posible el ente público debe acomodar las tasas a la capacidad de pago.

<sup>425</sup> PEREZ ROYO, F. Op. Cit. pp. 120-122.

público, puedan fijarse precios por debajo del coste.<sup>426</sup>

Los precios públicos son ingresos de Derecho Público. Se exigen en razón de una actividad o prestación de servicio que, aun en concurrencia con el sector privado, es desarrollada en régimen de Derecho Público. En otro caso es decir, cuando la actividad se desarrolla con sujeción a las reglas del ordenamiento privado será sencillamente un precio (no público).<sup>427</sup>

El establecimiento de los precios públicos se hará por Orden Ministerial del departamento del que dependa el órgano que ha de recibirlos o bien directamente por el organismo público, previa autorización del Ministerio del que dependa, en el caso de las entidades locales, los precios públicos se fijaran mediante ordenanza.

## **4.5. INGRESOS POR SANCIONES PATRIMONIALES**

### **4.5.1 Concepto**

Los ingresos por sanciones patrimoniales son las cantidades de dinero percibidas en virtud de multas impuestas tanto por el Estado como por el Municipio.<sup>428</sup>

Una de las misiones más trascendentales del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo, castigando mediante sanciones a quienes lo

---

<sup>426</sup> Una notable diferencia entre tasa y precio público radica en que las tasas son obligatorias, están reguladas mientras que los precios públicos son voluntarios y permiten a las entidades públicas obtener beneficios o subvencionar distintos tipos de actividades.

<sup>427</sup> Aspectos Materiales del Derecho Tributario, Op Cit. pp. 499-503.

<sup>428</sup> Estas cantidades no persiguen obtener ingresos, a pesar de que en realidad lo proporcionan (aunque reducido). Tales ingresos dinerarios, aunque benefician pecuniariamente al Estado, no están destinadas a tal fin.

infringen, por Ejemplo: Multas, que son prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, e intimidar a los potenciales transgresores.

A pesar de que estas penalidades generan algún ingreso al Estado,<sup>429</sup> no es la finalidad de este y de ahí su diferencia con el tributo, cuyo objetivo sí es obtener rentas para el ente público, mientras que las penalidades patrimoniales procuran disuadir de la comisión de actos ilícitos. Por ello mientras los ingresos tributarios son entradas dinerales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por sanciones patrimoniales son ingresos anormales que no están destinados con ese fin.<sup>430</sup>

---

<sup>429</sup> Es decir tienen como objetivo disuadir la comisión de actos ilícitos. Se trata de sanciones de tipo patrimonial.

<sup>430</sup> La finalidad es la de disuadir la comisión de actos ilícitos. Mientras 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, aun beneficiando pecuniariamente al Estado, no están destinados a ese fin.

## CAPITULO V

### LA DEUDA PÚBLICA COMO MEDIO DE OBTENCIÓN DE INGRESOS

La Deuda Pública<sup>431</sup> constituye, al igual que el patrimonio, los tributos y el monopolio, un medio de obtención de ingresos y de igual manera forma parte de los Ingresos Financieros por Operación de Crédito.

Este tipo de ingreso era considerado como Extraordinario; sin embargo, se ha convertido en ordinario “en la medida que las operaciones de endeudamiento financian de modo permanente e indiscriminado todos los gastos de los Presupuestos Generales del Estado.”<sup>432</sup>

#### 5.1 CRÉDITO PÚBLICO, EMPRÉSTITO Y DEUDA PÚBLICA

En esta oportunidad se hará referencia a los mecanismos que utiliza el Estado para obtener ingresos conocidos con el nombre de operaciones de crédito público, y que en ocasiones suelen representar montos significativos del total de ingresos recaudados.

En primer término se estudiará la terminología asociada a estas operaciones, que incluye conceptos considerados como sinónimos, que poseen la misma naturaleza, pero que no se refieren de manera exacta a la misma situación.

Al distinguir entre estos términos relativos a las operaciones de crédito público, Laya<sup>433</sup> señala que a pesar de que se usan indistintamente las

---

<sup>431</sup> Después de los tributos la Deuda Pública representa la segunda en importancia entre las formas de ingreso a disposición del Estado.

<sup>432</sup> La cita corresponde a **BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH**, citado por **KURY DE MENDOZA, S. y otros**. En la obra *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, p. 256.

<sup>433</sup> **LAYA BAQUERO, Juan B.** *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal*, 1ª Edición,



palabras crédito, empréstito y deuda pública pueden encontrarse diferencias. Con respecto al crédito afirma que éste se relaciona con dos tipos de opiniones: 1) La de la confianza o fe en la moral de una persona dispuesta a cumplir sus deberes y obligaciones, y 2) La de que la misma podrá hacerlo, por disponer de los medios económicos necesarios. Esto significa... que no es sólo el aspecto moral de una conducta seria, sino las posibilidades reales que asistan al deudor para disponer a su debido tiempo, de los medios materiales inherentes al cumplimiento de las aludidas obligaciones, lo que determina el crédito. De aquí se desprende que... el crédito público<sup>434</sup> es la capacidad que tiene un Estado de contraer deudas basado en la confianza, por parte del acreedor, de que el mismo está en condiciones de cumplir con el compromiso contraído al obtener el crédito”.<sup>435</sup>

Con relación al empréstito explica el mismo autor que “es el uso del crédito público mediante la emisión de bonos, los cuales traducen el deseo del Estado de recurrir al ahorro de terceros, creando al efecto una relación jurídica y económica”<sup>436</sup>; al final expone que “la deuda pública, traduce las obligaciones contraídas por el ya referido Estado, para atender el servicio de la misma, mediante su amortización y el pago de intereses”.<sup>437</sup>

En resumen, el crédito público señala una expectativa de poder adquirir un empréstito basado en la solvencia moral y económica del Estado, mientras que la deuda es la obligación ya asumida, al obtener los recursos a través del

---

Editores Paredes, Caracas, 1989.

<sup>434</sup> Cabe destacar que en El Salvador existe la Dirección de Inversión y Crédito Público, El Subsistema de Inversión y Crédito Público tiene como finalidad obtener, dar seguimiento y controlar los recursos internos y externos, originados por la vía del endeudamiento público, y coordinar la acción estatal en materia de deuda e inversión del sector público no financiero con el Presupuesto General del Estado.

<sup>435</sup> **LAYA BAQUERO, Juan B.** Op. Cit. p. 675

<sup>436</sup> *Ibíd.* p. 676

<sup>437</sup> *Ibíd.* p. 676

referido empréstito. Cabe destacar que el término empréstito es sustituido en la legislación Salvadoreña por la expresión “operaciones de crédito público”, al hacer referencia a la ejecución de operaciones que generan un ingreso y que dependen de la capacidad que tiene el Estado de generar confianza en el pago futuro del dinero recibido y los intereses asociados a cada operación.

En este orden de ideas, se define al crédito público<sup>438</sup> como la capacidad de los entes regidos por la Ley para endeudarse; capacidad que se hace efectiva al realizar operaciones de crédito público (empréstitos). Asimismo, se hace referencia a la deuda pública como el endeudamiento que resulte de las operaciones de crédito público.

## **5.2 GENERALIDADES DE LA DEUDA**

Deuda<sup>439</sup> es el vínculo en virtud del cual una persona, denominada deudor, se compromete a pagar a otra, denominada acreedor, una suma determinada de dinero o ciertos bienes y servicios específicos. Las deudas se originan normalmente cuando los acreedores otorgan préstamos a los deudores, que éstos entonces se comprometen a devolver en cierto plazo y bajo determinadas condiciones. Entre estas últimas la más corriente es la que fija la tasa de interés que habrá de devengar el préstamo.<sup>440</sup> Las economías modernas se basan en gran parte sobre las deudas a corto o largo plazo que

---

<sup>438</sup> El crédito público es la capacidad que tiene el estado para obtener, otorgar o garantizar recursos financieros a través de operaciones de endeudamiento. El crédito público tiene como propósitos principales: controlar selectivamente para objetivos prioritarios, administrar adecuadamente la deuda contratada, prever la evolución del endeudamiento, lineamientos de política de deuda.

<sup>439</sup> El término Deuda Publica se alude a los ingresos que obtienen los entes públicos a cambio de una retribución y con la obligación, en los supuestos más habituales de devolver las cantidades recibidas una vez transcurrido cierto tiempo.

<sup>440</sup> Todo ingreso que genera en el ente público que lo obtiene, la obligación de devolver al menos la cantidad ingresada.

contraen los particulares, las empresas y el Estado.<sup>441</sup> Sólo las transacciones de menor cuantía suelen pagarse en efectivo, pues para casi todas las demás se emplean diversas formas de crédito. Las deudas, por lo general, quedan legalmente registradas mediante el uso de instrumentos mercantiles específicos: pagarés, letras de cambio, bonos, etc.

La deuda pública es un instrumento que usan los Estados para resolver el problema de la falta puntual de dinero.<sup>442</sup> Por ejemplo:

- a) Cuando se necesita un mínimo de tesorería (dinero en caja) para afrontar los pagos más inmediatos.
- b) Cuando se necesita financiar operaciones a medio y largo plazo, fundamentalmente inversiones.

Según el tipo específico de problema, el Estado puede emitir (comprar o vender) activos financieros como bonos, obligaciones o letras del tesoro, y de esta forma atender los mayores gastos que no se pueden compensar con los ingresos de la Hacienda Pública.

Por ejemplo, en varios países, el Estado emite principalmente tres tipos de títulos:

- a. Letras del Tesoro
- b. Bonos del Estado ó Bonos de la Deuda Pública

---

<sup>441</sup> A diferencia como ocurre con el ingreso tributario, que es el ingreso público por antonomasia, la Deuda pública es un ingreso de carácter voluntario.

<sup>442</sup> La Deuda Pública, según se ha encargado de señalar la doctrina, ofrece una perspectiva bifronte: de un lado, es un ingreso para los entes públicos, y en los tiempos actuales un ingreso cuya importancia cuantitativa es indudable. Pero de otra parte, comparte un gasto o, en las modalidades tradicionales, dos: uno de inmediato, el pago de intereses y otro mediato, la devolución del capital.

c. Obligaciones del Estado

## 5.3 DEUDA PÚBLICA

### 5.3.1 Naturaleza Jurídica

Para financiar sus actividades, el sector público puede utilizar esencialmente tres medios:

- a. Impuestos y otros recursos ordinarios (precios públicos, transferencias recibidas, tasas, etc.).
- b. Creación de dinero, mediante un proceso de expansión monetaria.
- c. Emisión de deuda pública.<sup>443</sup>

A diferencia del tributo: es un ingreso voluntario. Pero además de esto, el Estado puede utilizar la deuda como instrumento de política económica y en este caso debe utilizar la política de deuda que considera en cada momento más apropiada a los fines que persigue.<sup>444</sup>

La deuda pública puede afectar de una manera más o menos directa, a variables económicas de las que depende básicamente el funcionamiento

---

<sup>443</sup> Emitir deuda pública es lo mismo que pedir dinero prestado, para ello, los Gobiernos ofrecen en el mercado unos bonos (instrumentos de deuda pública) que representan el compromiso del gobierno de pagar el monto en ellos escrito más un interés también allí establecido en una fecha futura determinada. El que cree que es una buena inversión compra estos bonos (o invierte en ellos) con lo que le está prestando dinero al gobierno. Los bonos ofrecidos por los gobiernos constituyen la documentación de la emisión de deuda pública. Esos bonos normalmente se negocian en los mercados financieros por lo que el que la compra originalmente puede transferirlos antes del vencimiento a otro interesado al precio que se establezca entre las partes. Normalmente lo que hacen los gobiernos es ofrecer bonos que son una promesa de pago (como un Pagaré del sector privado).

<sup>444</sup> La Deuda Pública, además de un ingreso público, o mejor aún, sin dejar de serlo, cumple otras finalidades; la más importante de ellas es la de ser un instrumento de política económica.

real de la economía, tales como la oferta monetaria, el tipo de interés, el ahorro y sus forma de canalización, bien sea nacional o extranjero, e intermunicipal etc.

La deuda pública es la obligación que tiene el estado por los préstamos totales acumulados que ha recibido o, por los que es responsable expresándose a través del valor monetario total de los bonos y obligaciones que se encuentran en manos del público.

### **5.3.2 Concepto y Características**

Deuda Pública se define como “el conjunto de relaciones jurídicas que los entes públicos establecen con otros sujetos del ordenamiento jurídico al objeto de que estos les entreguen voluntariamente una cantidad de dinero mediante el compromiso, por otra parte del ente público beneficiaria, de cumplir determinadas obligaciones patrimoniales.”<sup>445</sup> En otras palabras, la deuda pública se trata de un conjunto integrado de deudas contraídas por los Estados, por organismos autónomos, por medio de la figura del préstamo.

En ella se incluyen no sólo los préstamos tomados por el gobierno central sino también los que contraen organismos regionales o municipales, institutos autónomos y empresas del Estado, ya que los mismos quedan formalmente garantizados por el gobierno nacional.

A diferencia de otros países como España, el ordenamiento legal salvadoreño, tanto a nivel constitucional como de leyes secundarias, carece

---

<sup>445</sup> La cita corresponde a **BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH**, citado por **KURY DE MENDOZA, S. y otros**. En la obra Manual de Derecho Financiero, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, p. 415.

de una definición de Deuda Pública, aunque contiene varias disposiciones que regulan el tratamiento que ha de recibir esta figura tan importante para países como el Salvador.<sup>446</sup> Se puede afirmar pues, que Deuda Pública, es el conjunto de relaciones de carácter jurídico, que se establecen entre los entes públicos y los demás sujetos que componen el ordenamiento jurídico, los cuales de forma voluntaria dan ciertas cantidades de dinero a los entes públicos, a cambio de que estos se comprometan a cumplir con determinadas prestaciones patrimoniales.<sup>447</sup> Varias son las características que sirven para precisar el concepto de Deuda Publica:

- a. Constituyen la deuda pública los capitales tomados a préstamo por el Estado o sus organismos autónomos.<sup>448</sup> La expresión préstamo<sup>449</sup> debe entenderse en sentido genérico, como la entrega de dinero con la obligación de devolverlo, y no en sentido técnico-jurídico, dadas las indudables diferencias existentes entre el negocio jurídico-privado de mismo nombre y el endeudamiento público; y dadas las múltiples variedades que este puede revestir.
- b. Algunos autores, por ejemplo Sainz De Bujanda, reserva el termino para las fórmulas de empréstito<sup>450</sup>, esto es, para aquellos supuestos en que

---

<sup>446</sup> Se alude a los ingresos que obtienen los Entes públicos a cambio de una retribución y con la obligación, en los supuestos más habituales, de devolver las cantidades recibidas una vez transcurrido cierto tiempo.

<sup>447</sup> Como vemos, no deja de ser un instrumento de financiación para los estados, comunidades autónomas o ayuntamientos y un medio de inversión para los titulares que adquieran dichos activos financieros, dado que generan unos intereses.

<sup>448</sup> Aspectos Materiales del Derecho Tributario. Op. Cit. p. 494.

<sup>449</sup> Dinero que toma una persona física o jurídica de otra, o un organismo público de otro, para devolvérselo cuando transcurra un determinado período de tiempo, lo que generalmente lleva asociado el pago de unos intereses.

<sup>450</sup> Es una forma de captar dinero del público por parte de las entidades de crédito, emitiendo un conjunto de valores en serie que la gente puede comprar. A cambio, la entidad se compromete a devolver el dinero en el plazo y con los intereses pactados. En este sentido, se parece a un depósito a plazo fijo. La diferencia es que en un empréstito la deuda que asume la entidad está representada por un valor cuya propiedad puede ser transmitida libremente. Es decir, que se puede comprar o vender. Aplicase particularmente a los

una pluralidad de personas, indefinidas apriorísticamente, atienden la solicitud de fondos por parte de los entes públicos, en su opinión, por tanto, la expresión deuda pública no significa otra cosa que la solicitud hecha al público en general para que, en la medida en que se determine en cada momento, entregue el dinero solicitado. Se contrapone así el término al préstamo, entendido como una relación jurídica bilateral entre el ente público deudor y un singular prestamista acreedor<sup>451</sup>.

Como instrumento de política económica, el aspecto más relevante es el que hace referencia a la administración de la Deuda Pública. Una correcta administración de la deuda pública, según indica García Villarejo y Salinas Sánchez, debe tener en cuenta, simultáneamente, tres aspectos:

- 1) Qué tipo de deuda utilizar en cada momento (los efectos en la economía dependerán, desde esta perspectiva, del plazo de amortización y de los destinatarios de la deuda).
- 2) Qué tipo de interés (para lo que será esencial tener en cuenta la situación de la economía); y
- 3) Cuándo amortizarla.<sup>452</sup>

### **5.3.3 Clases de Deuda Pública<sup>453</sup>**

La deuda pública suele dividirse en:

- a) Deuda a corto, mediano y a largo plazo. En base al plazo de la deuda,

---

préstamos otorgados al Estado. Usualmente está representado mediante la Emisión de bonos.

<sup>451</sup> QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Op. Cit. p. 71

<sup>452</sup> *Ibíd.* pp. 72-74

<sup>453</sup> Las modalidades que pueden revestir la Deuda pública son múltiples. Sus clases, además, se confunden con las denominaciones que adoptan sus emisiones.

esta puede ser de corto, mediano y largo plazo. La ley no establece un criterio para diferenciar el cómputo de estos plazos, por lo que operan en base a la costumbre: se considera a “corto plazo” un período de cinco años; “mediano plazo” un período entre cinco y diez años; y de “largo plazo” cuando el término del pago supera la década.

b) Deuda pública interna y externa. Se entenderá como “interna” aquella que se emite y se paga dentro del país<sup>454</sup>, siendo aplicables la leyes nacionales y teniendo jurisdicción los tribunales nacionales; “externa” cuando el pago debe de hacerse en el exterior, mediante la transferencia de valores, y especialmente cuando no es aplicable las leyes nacionales, sino que las extranjeras. Esta se ha realizado en base a diferentes criterios, como por ejemplo la moneda a utilizar, o el origen del capital que se recibe.

c) Deuda Amortizable y Perpetua. Esta se determina en base a que esté prefijado o no el plazo del reembolso de la deuda.<sup>455</sup>

La deuda pública, es una práctica ampliamente extendida en el mundo moderno que los Estados gasten en cada ejercicio, más dinero que el que recaudan, debido a los compromisos políticos y sociales que asumen. Las políticas keynesianas, por otra parte, que preconizaron presupuestos deficitarios como medio para activar el crecimiento económico, han contribuido también grandemente al endeudamiento de los Estados modernos.

Debido al peso de las deudas contraídas con anterioridad es frecuente que, entre los gastos del Estado, aparezca una considerable partida dedicada al

---

<sup>454</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros. Op Cit. p. 420.

<sup>455</sup> Ibíd. p. 424



pago de los intereses y del capital de la deuda asumida. La inflexibilidad de varios gastos fiscales y la imposibilidad de aumentar la presión tributaria más allá de cierto punto, suelen llevar a un círculo de creciente endeudamiento, puesto que a los gobiernos les resulta imposible hacer frente a tales compromisos y a los gastos corrientes por medio de los ingresos ordinarios que perciben.

Los gobiernos buscan por lo general consolidar las deudas a corto plazo convirtiéndolas en deudas de largo plazo, más fáciles de gerenciar, pero, en todo caso, cuando la deuda interna total sobrepasa cierto nivel, se recurre muchas veces a emisiones suplementarias de moneda nacional con el objeto de atender estos compromisos. Ello causa, indudablemente, una presión de tipo inflacionario, puesto que las nuevas emisiones se producen sin un respaldo en divisas o en bienes producidos por el país.

### **5.3.3.1 Deuda Interna<sup>456</sup>**

La deuda puede ser interior o exterior. Tradicionalmente la distinción atendía a la moneda en que estuviera denominada la emisión, interior era en pesetas y exterior en divisa extranjera. En la actualidad la distinción toma en cuenta el lugar donde se emite. La deuda pública interna se produce cuando el gobierno pide prestado domésticamente, vendiendo sus valores a sus propios-ciudadanos... Como dice Albacete, es la formada por empréstitos en monedas del país, emitidos en su mercado de capitales, según su régimen

---

<sup>456</sup> La deuda interna es la parte de la deuda nacional o pública de un país cuyos acreedores son ciudadanos del mismo, en contraposición a la deuda externa. Para solventarla y conseguir la generación de dinero, el gobierno hace uso de la vía del préstamo para obtener efectivo en lugar de emitir más billetes o monedas. El dinero creado de esta manera puede ser intercambiado con otros agentes económicos, pero rara vez puede ser gastado en bienes y servicios.

legal".<sup>457</sup>

La "deuda pública", en general, es dinero que el Estado adeuda. Es decir, la suma de empréstitos o préstamos que debe (interna o externamente). El Estado pide dinero prestado de distintas maneras. Algunas veces lo hace a través de instrumentos formales, con bancos o entidades internacionales o extranjeras, blandas o comerciales. Otras veces emite bonos o valores, que coloca en diversos mercados. La deuda interna<sup>458</sup> es la parte de la deuda nacional o pública de un país cuyos acreedores son ciudadanos del mismo, en contraposición a la deuda externa. Para solventarla y conseguir la generación de dinero, el gobierno hace uso de la vía del préstamo para obtener efectivo en lugar de emitir más billetes o monedas.

El dinero creado de esta manera puede ser intercambiado con otros agentes económicos, pero rara vez puede ser gastado en bienes y servicios. Para asegurar esta obligación a los particulares el Estado emite: Bonos o Letra del Tesoro, en la cual éstos tienen una mínima ganancia.

### **5.3.3.2 Deuda Externa<sup>459</sup>**

La deuda pública externa es aquella que corresponde al crédito público del exterior y se caracteriza porque el acreedor o acreedores, son extranjeros, ya se trate de un Estado o de inversionistas privados.

En ella el gobierno vende los valores a ciudadanos de países extranjeros que

---

<sup>457</sup> LAYA BAQUERO, Juan B. Op. Cit. p. 679

<sup>458</sup> El endeudamiento interno significa que el país mantiene más su soberanía económica.

<sup>459</sup> Cuando un país toma prestado de los bancos en el exterior, la deuda se considera "externa". Más específicamente, existe la deuda externa cuando aquella se contrajo en una moneda extranjera.

ceden unidades de su propio poder adquisitivo, a cambio de tales valores.<sup>460</sup> Es aquella contraída con entidades o personas del exterior y que generalmente está denominada en moneda extranjera. Los pagos por capital e intereses de las deudas externas implican una salida de divisas y un aumento de la cuenta de los egresos de la balanza de pagos. Se contraen deudas externas cuando los gobiernos contraen compromisos con bancos, organismos internacionales u otros gobiernos<sup>461</sup>, y cuando las empresas públicas o mixtas solicitan préstamos para realizar inversiones o para otras necesidades. Es frecuente que las instituciones cuenten con un aval gubernamental que garantiza la devolución de sus préstamos ante los acreedores. En un concepto más amplio, Albacete (citado por Laya) señala que: “la deuda pública externa... es aquella que se encuentra formada por empréstitos emitidos en moneda extranjera, colocada en mercados financieros del exterior y pagadera en ellos mediante una transferencia de valores... La deuda externa puede estar suscrita por personas de la misma nacionalidad del país emisor, como la interna puede estarlo por inversores extranjeros, ya que..., la identificación que se hacía antaño respecto al domicilio y la nacionalidad del suscriptor como elementos que definían las características de una u otra deuda<sup>462</sup>, han caído en desuso”.<sup>463</sup>

### 5.3.3.3 Deuda Flotante y Deuda Consolidada

La deuda pública también se clasifica en deuda flotante y deuda consolidada.

---

<sup>460</sup> LAYA BAQUERO, Juan B. Op. Cit. p. 679

<sup>461</sup> Las deudas contraídas en moneda extranjera a menudo significan que las tasas de interés locales sean altas. La deuda externa también significa que el prestatario es esclavo de las potencias extranjeras, ya que las tasas de interés externas afectarán directamente a la economía del mismo.

<sup>462</sup> La distinción entre la deuda interna y la externa es importante sólo en el sentido de que la moneda en que se contrajo la deuda es la variable principal. La moneda local es más fácil de controlar para los bancos y los gobiernos locales que la moneda.

<sup>463</sup> LAYA BAQUERO, Juan B. Op. Cit. p. 679

La deuda pública flotante<sup>464</sup> es aquella que se contrae para ser cancelada en el corto plazo, mientras la deuda pública consolidada se contrata para ser reembolsada en un período de tiempo largo (mediano o largo plazo).

Cuando se requiere financiamiento para obras de envergadura o de gran alcance, se opta por contratar deuda consolidada, con plazos de amortización mayores. Si se trata de cubrir déficit temporales de caja (tesoro), se puede recurrirse a deuda flotante. Llámese Deuda flotante, a la parte de la deuda pública contraída a muy corto plazo, (entre uno a seis meses), bonos y letras del tesoro, y que se va renovando continuamente. La deuda flotante está en general en manos de los bancos e inversionistas nacionales o extranjeros.

Los compromisos contraídos a corto plazo presionan a los gobiernos a emitir nuevos títulos, generando así un círculo de endeudamiento que, cuando no existen ingresos de la misma magnitud, lleva a la inflación.

Tal como la establece el Art. 227 inc. 3º de la Cn., la forma en que se autoriza la Deuda Flotante en que el Estado podrá incurrir cada año es mediante el Presupuesto.<sup>465</sup> Una deuda flotante, que represente una carga muy elevada dentro del gasto público (o por otras razones válidas que argumente un gobierno), puede convertirse en deuda consolidada<sup>466</sup> a través de las operaciones de consolidación. Señala Laya que estas operaciones

---

<sup>464</sup> Es la que se utiliza para remediar las deficiencias temporales de caja y que no puede exceder de más de un año plazo. Deuda a corto plazo de carácter transitorio que se reintegra una vez que han pasado los desajustes temporales de ingresos y pagos de la Hacienda que generaron su emisión.

<sup>465</sup> **Constitución de la Republica de El Salvador**, D.L. N° 36, del 27 de mayo de 2009, publicado en el D.O. N° 102, Tomo N° 383, del 4 de junio de 2009.

<sup>466</sup> Deuda pública a corto Plazo convertida en Deuda a largo plazo. Cuando el Estado - Deudor- ve aproximarse la fecha de vencimiento de una determinada Emisión de Deuda a corto Plazo, puede convertir esta Deuda flotante en otra consolidada, aplazando esa fecha.

consisten en:

“transformar deudas flotantes, de corto plazo, en otra u otras de largo plazo, bien sea mediante la contratación de una nueva deuda con cuyo producto se paguen las anteriores, o bien canjeando los títulos de las deudas a corto plazo por los de otras a largo plazo... En este tipo de operación el Estado puede disminuir las cuotas anuales o periódicas de amortización, repartiéndolas en un número mayor de años; uniformar en una sola, deudas flotantes pagaderas en diversos plazos y montos, para obtener mejores condiciones en cuanto a la amortización y el pago de intereses”.<sup>467</sup>

#### **5.3.3.4 Deuda Directa y Deuda Indirecta**

La deuda pública directa<sup>468</sup> es la que contrata el mismo Estado (en el nivel nacional, la República) y que está obligado a pagar afectando su patrimonio. La deuda pública indirecta<sup>469</sup> la contraen otros entes públicos, como estados, municipios, institutos autónomos y, empresas del Estado, en los cuales este último tiene un interés social y económico, y por los que han servido como fiador o garante.<sup>470</sup>

#### **5.3.3.5 Deuda Real y Deuda Ficticia**

Cuando el Tesoro Público emite títulos de deuda puede ser adquirida por

---

<sup>467</sup> **LAYA BAQUERO, Juan B.** Op. Cit. pp. 686-687

<sup>468</sup> Se denomina a las obligaciones, ya sean internas o externas, contraídas por el Estado, por medio del Ministerio de Hacienda.

<sup>469</sup> Se denomina a las obligaciones, ya sea internas o externas, contraídas por las empresas públicas no financieras, instituciones autónomas no empresariales y municipalidades. La deuda pública indirecta será garantizada cuando tenga el aval del Estado y no garantizada si carece del mismo.

<sup>470</sup> **LAYA BAQUERO, Juan B.** Op. Cit. p. 682

bancos privados, particulares y el sector exterior, pero también se puede ofrecer la deuda al Banco Central del país. Esta última deuda se considera ficticia puesto que dicho banco es un organismo de la administración pública y en realidad la operación de deuda equivale, incluso en sus efectos monetarios, a una creación solapada de dinero. La distinción entre deuda real y ficticia<sup>471</sup> tiene gran importancia desde el punto de vista de la estabilidad económica.

### **5.3.3.6 Deuda Amortizable y Perpetua**

El Estado puede emitir títulos de deuda amortizables<sup>472</sup>, en los que al llegar el momento del vencimiento el principal de la deuda es reembolsada a su titular.

Frente a este tipo de deuda existe un modelo de deuda perpetua<sup>473</sup> en el que no existe vencimiento de la misma y por tanto nunca es reembolsado el principal por el Estado, a cambio su titular cobrará de manera perpetua los intereses pactados en su emisión. Para que este tipo de deuda tenga sentido debe existir un mercado donde se pueda negociar este título. Cuando el Estado desea amortizar esta deuda deberá acudir al mercado y deberá comprarla al precio al que esté vigente en ese momento.

Deuda Perpetua es la que el Estado asume con la sola obligación del pago

---

<sup>471</sup> Es que la Deuda real es adquirida por bancos privados y particulares, y que origina una relación real entre ambas partes, mientras que la Deuda Ficticia se produce cuando los títulos de valores son adquiridos por el Banco Central de propio país. En este caso, puesto que dicho banco es un organismo de la Administración Pública, la operación de deuda equivale a una creación solapada de dinero.

<sup>472</sup> Es aquella en las que las entidades públicas a la hora de rembolsar el importe de los préstamos tendrá que abonar los intereses pactados.

<sup>473</sup> En resumidas cuentas es aquella que no tiene fecha de vencimiento fijada, por lo que el emisor se puede reservar el derecho de amortizarla cuando considere oportuno.

de los intereses, sin compromiso de reembolso al tenedor, mientras que Deuda Amortizable, consiste en el pago de cuotas acorde a pactos realizados.

## **5.4 AVAL**

### **5.4.1 Generalidades**

No hay acuerdo doctrinario respecto del origen de la palabra aval, algunos sostienen que significa "Abajo", explicando la denominación por el lugar que ocuparía la firma del avalista en el documento. Otros señalan que no es más que la unión resumida de los vocablos *ad valoren*<sup>474</sup>. No obstante estas discrepancias, la palabra aval es empleada en forma general por todas las legislaciones del mundo, salvo la anglosajona, y designa una forma peculiar de garantía independiente de la asumida por los diversos firmantes de un título valor o de una letra de cambio.

El Aval es un instrumento propio característico del Derecho Cambiario que tiene la finalidad de garantía del pago de una letra de cambio, en líneas generales, es una garantía dada para el pago total o parcial de la obligación contenido en un título.

Mediante el aval se puede garantizar en todo en parte el pago de una letra de cambio esta garantía puede otorgarla un tercero o cualquier endosante de la letra, excepto el girador.<sup>475</sup>

---

<sup>474</sup> Expresión. Latina, que significa: "Según su valor".

<sup>475</sup> La función fundamental de presentar un aval es que es una garantía fundamental para que el avalado pueda adquirir la obligación, ya que, si el deudor principal no paga el crédito, se puede exigir la satisfacción de la deuda al avalista.

### **5.4.2 Concepto**

Aval es un compromiso solidario de pago de una obligación a favor del acreedor o beneficiario, otorgada por un tercero para el caso de no cumplir el obligado principal con el pago de un título de crédito. El aval implica la voluntad de una tercera persona inmersa en el título de manera unilateral, a dicha persona se le llama avalista. Se trata de un instrumento por el cual el tercero (avalista), se compromete a cubrir el pago del monto del título de crédito y sus intereses, en el caso de que el deudor original (avalado) no cumpliera con lo que le corresponde.

### **5.4.3 El Aval en cuanto a la Deuda Pública**

Se puede decir que el Aval, en cuanto a la deuda pública, es la autorización que el Gobierno da a un órgano determinado para que este pueda, en nombre de la República, hacer préstamos con organismos internacionales. Asemajando esto al concepto de aval, que anteriormente se ha establecido, podemos decir que, es el Estado el que ampara la deuda contraída por un órgano determinado, en tal sentido si el órgano en un determinado momento no paga la deuda, tendría que ser el Estado, quien queda obligado al pago de esa deuda.<sup>476</sup> En estricto Derecho la figura del aval<sup>477</sup> sólo se aplica respecto a los títulos de crédito, aun cuando en lo coloquial se entiende cuando cualquier tercero apoya el actuar de una persona. Quien quiere recibir un préstamo necesita alguien que le avale si suscribe algún título de crédito. Es decir, necesita demostrar al banco o a la entidad que le presta el

---

<sup>476</sup> En la que si bien hay un deudor específico que puede ser una entidad pública o privada o mixta, el Estado es garante y se convierte en deudor cuando se produce incumplimiento del deudor directo.

<sup>477</sup> Entra la figura de Deuda avalada, en la que si bien hay un deudor específico que puede ser una entidad pública o privada o mixta, el Estado es garante y se convierte en deudor cuando se produce incumplimiento del deudor directo.



dinero que, en caso de que no pueda devolver el préstamo en los pagos acordados, dicha entidad podrá requerir el pago y aún rematar los bienes tanto del avalado como del avalista para cubrir el resto del préstamo que no haya sido devuelto.

#### **5.4.4 Sujetos**

Quien asume la función de garante del pago de la letra por medio del aval, se llama avalista, el obligado cambiario por quien se da el aval es el avalado. Puede darse por cualquiera de los obligados cambiarios. El avalado puede ser el girado, el librador, el endosante, e incluso, otro avalista. El aval que no mencione la persona avalada es caso de existir varios aceptantes, se presume que garantiza a todas y cada una de las personas obligadas al pago.

En el caso de El Salvador, y para efectos del presente trabajo, se puede decir mencionar que el ente encargado de dar el aval para la realización del endeudamiento público, es el Banco Central de Reserva, quien en este caso sería el avalista, en cuanto a los empréstitos que las Municipalidades u otros entes del Estado realizare con entes extranjeros.

#### **5.4.5 Forma**

El aval podrá constar en el anverso del título o en hoja adherida a él y se expresará escribiendo "por Aval" y la firma del avalista. La sola firma puesta en el título, cuando no se le pudiera atribuir otro significado, se tendrá como aval. Sus características son las siguientes:

- a) Debe hacerse por escrito, la escritura es un requisito *Ad solemnitatem*.<sup>478</sup>
- b) Debe ser puesto en la letra o en la prolongación. Puede otorgarse en documento separado, y en este caso, debe indicarse el lugar donde ha sido otorgado.
- c) Debe colocarse en el anverso de la letra, designando a favor de quien se hace, o bien con la simple firma del avalista en cuyo caso se entiende otorgando a favor del librador. En todos los casos el aval debe ser firmando por el avalista.

## 5.5 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA

Se pueden mencionar tres modalidades de extinción a saber:

- a) La amortización de la deuda. Esta constituye la principal forma para su extinción y supone, en otras palabras, el cumplimiento de la obligación de reembolso del capital tomado a préstamo, siempre que la deuda tenga tal carácter.
- b) La Prescripción. Esta figura consiste en extinguir la deuda por el mero transcurso del tiempo sin haberse cumplido la obligación. En El Salvador las reglas de la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado. Es de hacer notar que este plazo es de diez años, tal como lo dispone el Art. 2254 del Código Civil Salvadoreño.<sup>479</sup>
- c) El Repudio. Esta consiste en la declaración unilateral del Estado (prestatario), en forma expresa o tácita, de que no cumplirá en el futuro con las obligaciones originadas en los contratos de préstamo.

---

<sup>478</sup> Solemnidad exigida para la validez del acto. Expresión. Latina, que significa "a título de solemnidad".

<sup>479</sup> **Código Civil**, D.L. N° 768, del 23 de junio del 2011, publicado en el D.O. N° 136, Tomo 392, del 20 de julio del 2011.

## **CAPITULO VI**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **6.1 CONCLUSIONES**

El procedimiento de la Actividad Financiera del Estado tiene como finalidad la manera en como el Estado adquiere u obtiene ingresos, y esto lo hace por medio de los Ingresos Tributarios y los Ingresos No Tributarios, atañe esta investigación en lo concerniente al último tipo de ingresos.

El objetivo general planteado, fue desarrollar un estudio bibliográfico sobre cada uno de los Ingresos Tributarios por medio del cual la Actividad Financiera del Estado obtiene ingresos y una vez identificados estos ingresos poder establecer cuál es el de mayor eficacia para el Estado en la recaudación de dinero, entre el más importante de ellos podemos identificar que fue el impuesto ya que este se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público impostor, es decir que la única finalidad del impuesto es la recaudación.

Como parte de los objetivos específicos, se realizó un análisis y se desarrollaron todas y cada una de las características que posee la actividad financiera del Estado como ente controlador del procedimiento por medio del cual el Estado Obtiene ingresos y esto es por medio de los Tributos, que son los Ingresos Públicos por excelencia, no se establecen en virtud de una relación de poder, sino en orden a un fundamento constitucional que es el deber de todos los ciudadanos el sostenimiento de los gastos públicos y de las necesidades que se presentan y por medio de ellos poder solventarlas.

Al identificar cada una de las formas en que la Actividad Financiera del Estado percibe y obtiene ingresos, se pudo establecer que además de las Tributarias existen las llamadas No tributarias que estas son las que vienen a dar una contribución de manera subsidiaria a medida en que al Estado no le alcanzan los recursos obtenidos para poder solventar el Gasto Público, entre ellas podemos mencionar la Deuda Pública que si bien es cierto ayuda a solventar la crisis económica del Estado pero viene a ser un efecto negativo en la economía del país ya que al adquirirla el Estado se compromete y adquiere la figura de Deudor a devolver en cierto plazo y bajo determinadas condiciones entre estas la más común la de fijar una tasa de interés que habrá de devengar el préstamo, es decir que en un determinado momento el Estado tiene que restituir al acreedor esa deuda más los intereses adquiridos, pero en nuestro país podemos identificar diferentes clases de Deudas Públicas y en el periodo del año 2012 y 2013 así se fue estructurando cada tipo Deuda Externa ascendió a \$7,628.4 millones; la interna a \$2,811.8 millones; la flotante o de Letes a \$603.6 millones; y la Deuda Previsional a \$2,385 millones. Los mayores acreedores fueron inversionistas, por la vía de la emisión de bonos internacionales, y los organismos multilaterales y que una de las razones por las cuales el Estado incrementa su endeudamiento es debido a la política social del Gobierno enfocada en onerosos subsidios como la energía, el gas y transporte, y el pago de salarios.

## **6.2 RECOMENDACIONES**

Debido a lo anterior, se presentan una serie de propuestas que tienen como finalidad elevar el índice de recaudación del Estado sin necesidad que siga adquiriendo más endeudamiento de manera ascendente y se recomienda lo siguiente:

- a. Entre las recomendaciones más importantes se encuentra que en El Salvador, aunque hay muchos factores que actúan como obstáculos a la inversión, las cuestiones particulares que actualmente restringen más la inversión y el crecimiento económico son dos, estas fueron, la inseguridad y el crimen que son los que más afectan al país es decir que a El Salvador le cuesta aproximadamente 10.8 por ciento de su PIB anual, lo cual es más del promedio regional de 7.7 por ciento de América Central, siendo uno de los costos más altos del mundo es decir que es el Estado que más invierte en seguridad y crimen, es decir que la cantidad de empresas y personas que invierten en seguridad privada y vigilancia excede el Gasto Público en seguridad Más allá de los costos directos, el crimen y la inseguridad tienen un efecto dañino incalculable sobre el crecimiento potencial del sector empresarial. El Banco Mundial ha proyectado que una reducción del diez por ciento en la tasa de homicidios en El Salvador, podría acelerar el crecimiento de ingresos per cápita en un uno por ciento. Es decir que El Salvador tiene que implementar una buena política para poder combatir la inseguridad y el crimen y así poder incentivar a las empresas a realizar inversiones que aumentarían significativamente los ingresos públicos del país. Reducir el impacto del crimen organizado sobre la pequeña y mediana empresa, que es potencialmente el sector más dinámico de la economía cuya contribución para el crecimiento es clave para el bienestar económico de El Salvador.
- b. Emplear una Baja productividad en el sector de exportación, como por ejemplo Transables son aquellos bienes y servicios que son o pueden ser comercializados internacionalmente y cuyos precios son fijados en los mercados mundiales. Los asuntos que limitan la productividad de transables de El Salvador son los factores de productividad capital físico es decir infraestructura, capital humano, y capital financiero y el ambiente institucional en el cual operan las empresas de esos transables, La

inversión privada juega un rol muy importante en la dinamización de la economía. La competitividad de las exportaciones es un elemento fundamental en cualquier estrategia de crecimiento. Para poder ser exitoso, un plan económico de crecimiento depende de la participación del sector privado y el mutuo entendimiento entre éste y que el gobierno esté basado en la transparencia, comunicación y políticas claras que apoyen impulsen la innovación entre ellos.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS:

AHUMADA, G. *Tratado de Finanzas Publicas*, 1ª Edición, Ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969.

ALBIÑANA, García Quintanilla C. *Los Ingresos Tributarios*, 1º Edición, An de Ec, 1973.

ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, 1ra. Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1989.

ARGUMEDO, Enrique, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974.

BARBERENA SANTIAGO, I. *Historias de El Salvador*, Tomo I, 1º Edición, Imprenta Nacional, San Salvador, 1914.

BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH, *Derecho Financiero, Vol. I*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989.

BAYONA DE PEROGORDO, J., *El Patrimonio del Estado*, 1ra. Edición, Editorial IEF, Madrid, 1977.

BELISARIO VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005

BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, Derecho Fiscal, 1º Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951.

BLANCO RAMOS, Ignacio, *Principios de Hacienda Pública*. 1ra. Edición, León. 1971.

BURATO Alfredo, *Manual de Finanzas Publicas*, editorial Macchi. Argentina, 1967.

CELDEIRO, Ernesto Carlos, *Procedimiento Tributario*, 1º Edición, Ediciones Nueva Técnica SRL, Buenos Aires, 1992.

CORTES DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español*, 1º Edición, Editorial Civitas, Madrid 1985.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 1ra. Edición, Editorial Porrúa. México, 2002.

FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, los Tributos en particular*, 7ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.

FLORES Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. 1º Edición, Editorial Porrúa. México 1998.

GARCÍA, David Ricardo. *Principios de Economía política e imposición Fiscal*, 1º Edición, El Consultor Bibliográfico, Barcelona, 1932.



GARCÍA DE ENTERRÍA; E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986.

GARCÍA BELSUNCE, H. *Temas de Derecho Tributario*, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. *Derecho Tributario*, 1º Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.

GIANNINI, A.D. *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción Española, 1º Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Vol. I, 1ra. Edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

GIULIANI FONROUGE, C. *Procedimientos Tributarios*, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979.

GONNARD, R. *Historia de las Doctrinas Económicas*, 1º Edición, Editorial Aguilar, Madrid, 1964.

GONZALES GARCÍA, J. *Derecho Tributario II*, 3ª Edición, Editorial Civitas, Buenos Aires, 1994.

GUEVARA AYALA, M. *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*, tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador 1977.

JARACH, Dino, *El hecho Imponible*, 1ra. Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.

KURY DE MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, 1ª Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

LAYA BAQUERO, Juan B. *Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal*, 1ª Edición, Editores Paredes, Caracas, 1989.

LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, 1º Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1987.

MARGAÍN, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 1ra. Edición, México, 2002.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. *La Obligación Tributaria, Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, 1º Edición, Editorial Arte, Caracas, 1995.

PÉREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario*, Tomo I, 1º Edición, Editorial de Derecho Financiero Madrid, 1968.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1991.

PUGLIESE, Mario. *Derecho Financiero*, 1ra. Edición, Fondo de Cultura Económica. México, 1939.

SAY, Juan Bautista, *Tratado de Economía Política*, Tomo II, 4ª Edición,

Madrid 1821.

SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, 1º Edición, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993.

QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 1º Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1990.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. 1º Edición, Editorial Trillas. México 1999.

RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 1º Edición, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970.

RETKHMIMAN, Benjamín. *Teoría de las Finanzas Públicas*. Tomo I. 1º Edición, Editorial UNAM. México, 1997.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, 1º Edición, Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1976.

SAINZ de Bujanda, Fernando. *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, 1ª Edición, Comisión Viaje de Estudios. Buenos Aires, 1999.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Vol. I, 1º Edición, Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª Edición, Universidad Complutense facultad de Derecho, Madrid, 1991.

SOLER ROCH, María Teresa. *Naturaleza Jurídica de los Ingresos Monopolio*, 1º Edición, CT, Alicante, 1991.

VISCAINO CALDERÓN, V. *Ingresos de Derecho Público y Derecho Privado, dictamen de la Dirección General de lo contencioso del Estado*, PGP, 1981.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª Edición, Editorial De palma, Buenos Aires, 1980.

#### **INSTITUCIONES:**

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Aspectos Materiales del Derecho Tributario*, Cuadernos de Derecho Judicial, Madrid, 1995.

OEA/BID, *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Washington D.C, 1968.

#### **LEGISLACIÓN:**

Constitución de la Republica de El Salvador, D.L. N° 36, del 27 de mayo de 2009, publicado en el D.O. N° 102, Tomo N° 383, del 4 de junio de 2009.

Código Tributario, D.L. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

Código Tributario, D.L. No. 958, del 14 de diciembre de 2011, publicado en el D.O. N° 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011.

Código Municipal, D.L. No. 49 del 5 de julio de 2012, publicado en el D.O.

No. 146, Tomo 396, del 10 de agosto de 2012.

Código Civil, D.L. N° 768, del 23 de junio del 2011, publicado en el D.O. N° 136, Tomo 392, del 20 de julio del 2011.

Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 925, del 20 de diciembre de 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 7 de febrero de 2006.

### **FUENTES HISTÓRICAS:**

Ley Orgánica del Presupuesto,

D.L. N° 1595 del 13 de septiembre de 1954, publicado en el D.O. N° 186, Tomo 165, del 8 de octubre de 1954. Ley ha sido derogada según D.L. N° 516, del 23 de noviembre de 1995, publicado en el D.O. N° 7, Tomo 330, del 11 de enero de 1996, este decreto contiene la Ley Orgánica de Administración Financiera el Estado (LEYOFIES),

Ley De Tesorería,

D.L. N° 178, del 16 de diciembre de 1936, publicado en el D.O. N° 7, Tomo 122, del 12 de enero de 1937. La presente ley ha sido derogada según D.L. N° 516, del 23 de noviembre de 1995, publicado en el D.O. N° 7, tomo 330, del 11 de enero de 1996, en su artículo 116 y contiene la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (LEYOFIES)

### **DICCIONARIOS:**

CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I, 1º Edición, Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1972.

**SITIOS WEB:**

BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES, Constituciones  
Hispanoamericanas, en:

<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01477393322625573132268/index.htm>

MONOGRAFIAS.COM, *Las finanzas públicas*, en:

<http://www.monografias.com/trabajos90/publicas-finanzas/publicas-finanzas.shtml>