

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**



**DISTINCIÓN ENTRE TASAS MUNICIPALES E IMPUESTOS
MUNICIPALES POR SU NATURALEZA Y NO POR SU DENOMINACIÓN**

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

PRESENTADO POR:

Hernández López, Jeferson Brandon (HL10012)

Peñate Alvarado, Jennifer Alicia (PA09024)

Vásquez Moreno, Brenda Yaneth (VM10011)

DOCENTE ASESOR

Msc. María Esther Rivera

CIUDAD UNIVERSITARIA, AGOSTO DE 2016.

TRIBUNAL CALIFICADOR

Doctor José Mauricio Rodríguez Flores
(PRESIDENTE)

Licenciado. Samuel Merino González
(SECRETARIO)

Msc. María Esther Rivera.
(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Lic. José Luis Argueta Antillón
RECTOR INTERINO

Ing. Carlos Armando Villalta Rodríguez
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

Maestro Roger Armando Arias
VICERRECTOR ACADEMICO INTERINO

Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya
SECRETARIA GENERAL INTERINA

Licda. Nora Beatriz Meléndez
FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO

Msc. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes B.
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

AGRADECIMIENTOS

A Dios Padre, a Jesús Hijo y al Espíritu Santo, por su sabiduría, por su amor, y por su guía, porque todo se lo debo a El, todo es por y para El, porque en todo el proceso universitario me guardo y me guio y concedió cada uno de los anhelos de mi corazón, y a lo largo de la vida la fidelidad Divina en ningún momento me ha faltado.

A mis padres Guillermo Eduardo Hernández y Nora Alicia López, porque los he admirado, por su esfuerzo, perseverancia, y sobre todo la pasión por cada una de las cosas que realizan, han sido mis motores para seguir adelante y finalizar cada una de las cosas que comienzo, como olvidar aquellos tiempos que para alcanzar su título universitario viajábamos corriendo a clases de una universidad a otra y de aula en aula, les estaré agradecido inmensamente por todo lo que hacen por mí, por su amor incondicional y su confianza depositada en mí.

A Kony Gabriela Hernández, mi hermana mi princesita, porque siempre has confiado en mí, por tu apoyo incondicional, el amor que me has brindado y la seguridad en cada una de las cosas que te he necesitado, y porque sabias que un día esto iba a terminar, te amo y confió en vos, y Brayan López mi enano, porque me ha enseñado que la vida puede ser muy dura pero sin importar eso se debe seguir viviendo.

A Brenda y a Jennifer mis compañeras de lucha a lo largo de la carrera y en este proceso gracias por su paciencia y confianza, gracias por cada una de las experiencias vividas.

A nuestra asesora que nos tuvo paciencia, y que no solo nos enseñó acerca de cómo elaborar una tesis.

JEFERSON BRANDON HERNANDEZ LOPEZ.

AGRADECIMIENTOS

Dedico este trabajo de investigación especialmente a Dios, quien me ha guiado y me ha dado fortaleza para poder lograr mis metas, así como a todas las personas que me han ayudado a lo largo de carrera Universitaria, por ser este el último eslabón, entre estas quiero agradecer especialmente a:

Mi madre Sandra Marleni Alvarado Cortez, que junto a José Reinaldo Araujo Cortez, me brindaron su apoyo tanto moral como económico para lograr el objetivo trazado.

A Dora Alicia Cortez Viuda de Alvarado y a José Antonio Alvarado Zelaya QEPD, por sus consejos y contribuir con mi formación emocional y espiritual.

A quien considero mi hermana, Dr. Engee Arely Alvarado de Rodríguez, por haberme enseñado con su ejemplo que cuando se tiene el deseo de superarse no hay barreras que puedan limitarnos; y a mi hermano Cristhian Ronaldo Alvarado, por sus ánimos y ayuda integral.

A mi novio Douglas Ernesto Mejía Hernández, por haberme acompañado a lo largo de este proyecto, y apoyado de manera incondicional, con amor y paciencia pese a las dificultades de la vida; también a su familia especialmente a su madre Milagro de Jesús Hernández viuda de Mejía y a su padre Pedro Enrique Mejía Hernández QEPD, por sus buenos consejos y sus ánimos en los momentos más difíciles de mi carrera.

A todos los docentes que han contribuido en mi formación académica, en el trayecto de mi vida, principalmente a Prf. Ana Gladys Bonilla, Lic. María Esther Rivera.

JENNIFER ALICIA PEÑATE ALVARADO.

AGRADECIMIENTOS

Le agradezco primeramente a Dios por las bendiciones recibidas a lo largo de mi carrera, por guiarme en cada paso que doy, dándome la fortaleza, la sabiduría y entendimiento para continuar y lograr mismos objetivos.

Agradezco a mis padres Isidra Moreno Renderos y José Raúl Vásquez López, por el apoyo, consejos y amor brindado a lo largo de toda mi vida, por abastecerme con los recursos necesarios para poder lograr mis objetivos personales, profesionales y espirituales a lo largo de mi vida.

A mis hermanos José Alejandro Vásquez Moreno, Griselda Beatriz Vásquez moreno y José Raúl Vásquez Moreno, por siempre estar presentes acompañándome a lo largo de mi carrera.

Agradezco a mis abuelos Alejandro Moreno, Tranquilina Renderos y Felipa López de Vásquez, quienes con sus consejos y sabiduría me guiaron a lo largo de mi vida, apoyándome en todas mis metas.

A mis tías Gloria Esperanza Vásquez López y Reina Isabel Vásquez López, por bríndame su cariño, consejos y apoyo en todo momento

A Carlos Roberto Cortez Naranjo por su cariño, apoyo y comprensión brindada en toda mi carrera, por acompañarme en cada momento y circunstancia que se presentó a lo largo de mi carrera.

A la Msc. María Esther Rivera, por guiarnos y enseñarnos hacer las cosas de la mejor manera y a mis compañeros Brandon Hernández y Jennifer Alvarado, personas que aprecio mucho, excelentes personas y profesionales.

BRENDA YANETH VASQUEZ MORENO

ÍNDICE

INTRODUCCION	i
RESUMEN EJECUTIVO	7
CAPÍTULO 1	
EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS TASAS Y DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES	
1.1 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD ANTIGUA	9
1.2 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD MEDIA.....	11
1.3 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD MODERNA	13
1.4 TRIBUTACIÓN Y SURGIMIENTO DE LAS MUNICIPALIDADES EN EL SALVADOR	14
1.5 AUTONOMÍA MUNICIPAL	17
1.5.1. CORRIENTE IUSNATURALISTA	17
1.5.2. CORRIENTE ÉTNICO-CULTURAL	19
1.5.3. CORRIENTE POSITIVISTA.....	20
1.6. DESCENTRALIZACIÓN.....	22
1.7. AUTONOMÍA MUNICIPAL EN EL SALVADOR.....	23
CAPÍTULO 2	
ASPECTOS GENERALES DE LOS TRIBUTOS	
2.1. LOS TRIBUTOS EN GENERAL	28
2.1.1 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	29
2.1.2. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.....	30
2.1.2.1 ELEMENTO SUBJETIVO	30
2.1.2.2 ELEMENTO OBJETIVO.....	32
2.1.2.3. HECHO GENERADOR	34
2.1.2.3.1. ELEMENTO SUBJETIVO O PERSONAL.....	35
2.1.2.3.2. ELEMENTO OBJETIVO O MATERIAL	36
2.2. CONCEPTO DE TRIBUTO	39
2.3. FINES	40
2.4. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS	41
2.5. CLASIFICACIÓN.....	44

2.6. CONCEPTO DE IMPUESTO.....	45
2.7. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS	46
2.8. CONCEPTO DE TASAS	47
2.9. CARACTERÍSTICAS DE LAS TASAS.....	50
2.10. CLASIFICACION DE LAS TASAS	51
2.11. LOS TRIBUTOS MUNICIPALES	53
2.11.1.CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS	55
2.11.2 CONCEPTO DE TASAS MUNICIPALES.....	56
2.11.3 CARACTERÍSTICAS DE LAS TASAS MUNICIPALES.....	58
2.11.4 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS MUNICIPALES	60
2.12 LOS IMPUESTOS MUNICIPALES	61
2.12.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES	64
2.12.2 NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES.....	67

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL REFERENTE A LAS TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES

3.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR	69
3.2. CÓDIGO TRIBUTARIO	71
3.3. CÓDIGO MUNICIPAL	77
3.4 LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL	79

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE CASOS REFERENTES A LA CONFUSIÓN ENTRE TASA MUNICIPAL E IMPUESTO MUNICIPAL

4.1. ENERGIAGEOTERMICA.....	88
4.2 USO DE SUELO Y SUBSUELO EN LA CIRCUNSCRIPCIÓN DE LAS MUNICIPALIDADES	93
4.3 PERMISOS DE OPERACIÓN DE INSTITUCIONES FINANCIERAS	95
4.4 EXTRACCIÓN DE AGUA A POZOS	98
4.5. INSTALACIÓN DE POSTES DE CONCRETO O DE MADERA	99
4.6 ASEO, ORNATO Y FIESTAS PATRONALES	102

CAPITULO 5

DERECHO COMPARADO REFERENTE A LA DISTINCIÓN ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES POR SU NATURALEZA Y NO POR SU DENOMINACIÓN

5.1 PAÍSES EN LOS CUALES EXISTE CONFUSION ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES.....	105
5.1.1. COSTA RICA.....	105
5.1.2. ESPAÑA.....	111
5.1.3. PERÚ.....	113
5.1.4 ARGENTINA.....	115
5.2 PAÍSES DONDE NO EXISTE LA CONFUSIÓN ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES.....	119
5.2.1. VENEZUELA.....	120
5.2.2. CANADÁ.....	121
CONCLUSIONES.....	124
RECOMENDACIONES.....	128
BIBLIOGRAFIA.....	129

RESUMEN EJECUTIVO.

La investigación tiene como objeto principal el tema “**Distinción entre tasas municipales e impuestos municipales por su naturaleza y no por su denominación**”.

Inicia su argumentación en el capítulo uno, con la evolución histórica de las tasas e impuestos municipales, que comprende la tributación en la edad antigua, edad media y moderna; conocimiento que servirá como precedente para establecer el surgimiento de las municipalidades en El Salvador y el atributo que éstas poseen como es la Autonomía.

Posteriormente, en el capítulo dos se establecen los aspectos generales de los tributos, como la relación jurídico tributaria, el hecho generador, constituyéndose el concepto de tributo y su clasificación, enfatizando en los tributos municipales, de los cuales se estudia a profundidad su concepto, características y naturaleza jurídica. Así también las facultades de las municipalidades en cuanto a la creación de cada uno de éstos; aspectos que son esenciales para poder diferenciar la naturaleza de los mismos; siendo de mucha relevancia este apartado porque da a conocer al lector los elementos que los distinguen, y es el punto principal del tema.

En cuanto al capítulo tres, se realiza un análisis legal y jurisprudencial de tasas e impuestos municipales, tomando en cuenta los siguientes marcos normativos: la Constitución de la República de El Salvador como fuente principal, y como ley secundaria, el Código Tributario, el Código Municipal, y la Ley General Tributaria Municipal, con el fin de establecer los presupuestos determinados en la legislación y las resoluciones judiciales, respecto de

diferenciar las tasas y los impuestos municipales, así como las circunstancias que provocan confusión entre ambos.

A partir del estudio de la normativa tributaria municipal, en el capítulo cuatro, se realiza un análisis de casos en los que ha existido una confusión entre tasa e impuestos municipales y que se han ventilado ante la Sala de lo Constitucional, los cuales hacen referencia a la energía geotérmica, rótulos comerciales y publicitarios, uso de suelo y subsuelo en la circunscripción de las municipalidades, permisos de operación de instituciones financieras, extracción de agua a pozos, instalaciones de postes de concreto o de madera, aseo, ornato y fiestas patronales, examinando en los referidos procesos, la existencia de vulneración de principios y derechos en materia tributaria, por parte de las municipalidades.

En el capítulo cinco se realiza una comparación con otros países que tienen el problema de confusión entre tasas e impuestos municipales a la luz del derecho comparado, y entre los que están Costa Rica, España, Argentina y Perú; así mismo, y en razón a la importancia que tiene este fenómeno en El Salvador, se compara con países que no tienen este inconveniente, entre los cuales están Venezuela y Canadá.

Es así como se concluye que según la problemática planteada en este trabajo de investigación existe en El Salvador una confusión entre tasas e impuestos municipales, debido a que estos en la realidad jurídica no son conformes a su naturaleza, lo que conlleva a la vulneración de derechos y principios constitucionales por parte de las alcaldías a través de los Concejos Municipales al crear arbitrariamente impuestos disfrazados de tasas municipales.

INTRODUCCIÓN

Referente al planteamiento del problema de investigación se omite el planteamiento de hipótesis en razón de la naturaleza dogmática jurídica de la misma, la cual se realiza a través de la investigación doctrinaria y no de campo, no obstante en el desarrollo de los capítulos se cumple con la línea de congruencia, y cada objetivo establecido fue resuelto a través del desarrollo de cada capítulo, ya que en base a estos se elaboró el desarrollo de los mismos.

En la investigación se analizarán los tributos municipales, específicamente las tasas y los impuestos, desde una perspectiva doctrinaria y jurídica, con el fin de identificar la confusión que estos generan, debido a la denominación otorgada cuando son creados.

Esta finalidad se determina a partir del estudio de aspectos particulares, como el surgimiento y evolución de la tributación municipal a través de la historia, desde la edad antigua hasta la edad moderna, destacando el desarrollo de los tributos en el transcurso del tiempo y su aplicación en las distintas demarcaciones geográficas; por ejemplo El Salvador en donde surge a partir de la dominación española con las municipalidades, la cual se introdujo por la colonia como instituciones y se fueron desarrollando hasta lo que ahora conocemos como municipios con todas las atribuciones otorgadas por la Constitución de la República de 1983, entre ellas la autonomía municipal.

También se dan a conocer aspectos generales de los tributos, destacando la rama del derecho encargada de conocer este rubro, que es el derecho Tributario, dentro del cual se estudia la relación jurídico tributaria, el hecho generador y sus elementos. Se definen los tributos, se establecen sus

principales características y se realiza una clasificación tripartita que es la más aceptada por la doctrina, catalogándolos como impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales pueden subdividirse en estatales y municipales, siendo de mayor relevancia para la investigación los últimos por su particularidad que radica en el ámbito espacial de aplicación, del cual se sustraen las tasas y los impuestos municipales.

Las tasas municipales son aquellas que se imponen por una ordenanza municipal, creadas a través de un acuerdo emitido por el Concejo Municipal. El procedimiento para la elaboración de éstas es mucho más sencillo, lo que conlleva a los entes locales a optar por realizar todas las imposiciones tributarias por medio de esta figura, debido a que en razón de ello se obtienen los ingresos necesarios para financiar diferentes actividades municipales, mientras que los impuestos municipales tienen que pasar por un proceso de formación de ley, recayendo en los concejos municipales la única atribución de formularlos y presentarlos ante la Asamblea Legislativa para su respectiva creación.

En ese sentido deben ser tratados como tasas municipales aquellos tributos cuyo pago tiene los alcances en contrapartida por la prestación de un servicio de naturaleza divisible. Las tasas se diferencian del impuesto porque permiten dividir o fraccionar el servicio de manera que pueda identificarse de forma plena al destinatario, debido a la prestación del servicio que éste recibirá por el pago de la tasa que la ordenanza le ha impuesto, el cual debe efectuarse en dinero, es decir que en ningún momento el pago que se hace por la prestación del servicio se efectuará en especie o se recibirá otro tipo de cancelación.

Tanto en la legislación salvadoreña, como en su jurisprudencia, existen aspectos que esclarecen las circunstancias que provocan confusión entre las tasas y los impuestos municipales, en razón que cuando son creados los entes encargados de este proceso, en algunas ocasiones denominan erróneamente los referidos tributos.

Este fenómeno no sólo se da a nivel nacional, también en países como Costa Rica, España, Perú y Argentina, pese a sus singulares formas de estructura estatal, por lo que se hace una comparación entre El Salvador y los mencionados países así como también de algunos que están exentos de esta problemática, como es el caso de Venezuela y Canadá.

CAPÍTULO 1

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS TASAS Y DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

SUMARIO: 1.1 Tributación en la edad antigua; 1.2 Tributación en la edad media; 1.3 Tributación en la edad moderna; 1.4 tributación y surgimiento de las municipalidades en el salvador; 1.5 autonomía municipal; 1.5.1. Corriente iusnaturalista; 1.5.2. Corriente étnico-cultural; 1.5.3. Corriente positivista; 1.6. Descentralización; y 1.7. Autonomía municipal en El Salvador

En este apartado se desarrolla la evolución y surgimiento de los tributos de una manera general, así como los diferentes aportes y beneficios que estos han generado a través de la historia y específicamente en El Salvador.

1.1 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD ANTIGUA

A través de la historia se ha dado a conocer que los impuestos y las contribuciones públicas de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad misma, debido a que siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades colectivas se encontrarán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración tendiente a la satisfacción de esas necesidades comunes.¹

Las contribuciones de la sociedad comunal fueron las primeras aproximaciones a la tributación, en las cuales no existía la propiedad privada sobre los medios de producción, por lo que la aportación del individuo a las obligaciones comunes eran de carácter personal y no patrimonial; dentro de éstas estaban las de tipo militar o la aportación del trabajo de los individuos para la realización de tareas dentro de la comunidad, siendo ésta la

¹Mirian Flor Idalma Alvarado Panameño, "*Consecuencias de la deuda tributaria municipal*", (Tesis para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2006).

manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de las cargas comunes de la colectividad.²

En los imperios del antiguo oriente, sobre todo en países como Egipto y Babilonia, las necesidades generadas por las guerras provocaron que la administración fiscal ocupara un lugar imponderable dentro del Estado.³ Los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos dan una idea más o menos precisa de la importancia y diversidad de los tributos, cuya administración en la primera época fue centralizada y generalmente encomendada a la actividad religiosa. Con el tiempo, se sometió a una enérgica descentralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios que pudieron determinar con alguna exactitud cuál era la obligación fiscal de cada súbdito. También ayudaron a la fijación de las bases tributarias el Catastro y el Registro Fiscal.⁴

Dentro de los rasgos más antiguos de la tributación se encuentran los que se realizaban en Grecia, donde los gastos públicos eran muy pequeños, generalmente costeados por ciudadanos en servicios honoríficos a la ciudad. Con el aumento de los gastos militares fue necesario que entraran más ingresos al Estado, de tal manera que, éste tenía un sistema tributario que suplía sus necesidades.⁵

²*Ibíd.*

³Günter Schmolders, Merino Luis A. Martín, y Ramon Trias Fargas, *Teoría general del impuesto* (Madrid, Derecho financiero, 1962).

⁴Cecilia Alejandra García Cabrera, Lidia Elizabeth González Ortiz, y Mirna Beatriz Bu Crespo, "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta" (Tesis para optar grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007), <http://ri.ues.edu.sv/4809/>. El Sistema Tributario se distinguía por tres características: a) predominio de las prestaciones voluntarias; b) imposición de predominio indirecta; y c) una administración según el sistema de arrendamiento.

⁵*Ibíd.*

Posteriormente, en la antigua Grecia, los habitantes además estaban sometidos a contribuciones fiscales, los impuestos directos ya tenían un carácter estable como el de aduanas sobre la importación y la exportación, así como ciertos impuestos al consumo y al tráfico de mercancías, pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado, sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento.⁶

A medida que las formaciones económicas sociales fueron adquiriendo mayor complejidad y se desarrollaba el comercio surgían los impuestos, primeramente de tipo aduanero y los que gravan el consumo de determinados artículos, junto con los impuestos de capitación que constituyen la forma más antigua de imposición directa.⁷

1.2 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD MEDIA

Durante la Edad Media, se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, y la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importante. En esa época se creó el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales, por ejemplo el derecho de acuñar moneda o el de utilizar el agua del reino o principado. También estaban difundidas las tasas que los súbditos debían pagar por los "servicios" vinculados con la idea del dominio señorial para que los vasallos pudieran ejercer profesiones o empleos, transitar ciertas rutas, utilizar las tierras del señor feudal, etc. Estas prestaciones de los

⁶Luis A. Martín, Schmolders y Trias Fargas, *Teoría general del impuesto*.

⁷Marta Verónica Sánchez Hernández, Eduardo David Silva Vega, y Carmen Veraliz Velásquez Sánchez, "Las potestades tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, alcances y límites." (tesis para optar al grado de Licenciada de Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010), <http://ri.ues.edu.sv/425/>.

súbditos no tenían el carácter de los actuales tributos, ya que ellas son en cierta forma, productos derivados de la propiedad.⁸

La edad media se caracterizó por los censos, derechos y servidumbres, que se percibían como prestaciones exigidas por los señores feudales y que en cierto modo subsisten. Posteriormente se suscitaron progresos en las Ciencias de las Finanzas y en las necesidades que el Estado demandaba, por lo cual se establecieron los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, cuya aparición data de 1789, cuando en Inglaterra se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra, la renta de los capitales, o de los productos de la industria incipiente.⁹

En esa misma época, las finanzas no constituyeron un todo unitario y se distinguieron tres períodos: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la edad media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos provenientes de Italia; y c) la tardía edad media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades.¹⁰ En aquel entonces, las necesidades estatales eran escasas y se cubrían en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie por los ciudadanos. Los gastos para la

⁸Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia* (Buenos Aires, Depalma, 1996).

⁹Silva Vega Sánchez Hernández, y Velásquez Sánchez, "Las potestades tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, alcances y límite".

¹⁰Belén Elizabeth Morataya Torres, Milton Alejandro Navarro Sifontes, y Ernesto Geovanni Palacios Torres, "Las consecuencias jurídicas que ocasionan el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales" (Tesis para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2011), <http://ri.ues.edu.sv/2533/>. El Estado donde las cosas bastaban para los aportes voluntarios de los ciudadanos, duro hasta el siglo XIII. Por lo que El patrimonio del Rey continuaba siendo la fuente principal de ingresos del soberano. Dentro de estos impuestos de consumo están por ejemplo los aplicados a las bebidas alcohólicas.

defensa eran insignificantes, pues los individuos libres debían procurar por su cuenta tener el equipo necesario en caso de guerra; el que no disponía de bienes suficientes pagaba una multa que le libraba del servicio militar.

Otros ingresos provenían de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio, tráfico y del impuesto especial. Entraron a formar parte del sistema tributario durante los siglos XV y XVI una serie de impuestos de consumo. Luego vino el período de Las Cortes, en el cual el pueblo, harto de las exigencias de los reyes se rebelaron contra ellos, situación que les obligó a consultar a sus súbditos para la imposición de tributos y decidir sobre la aplicación de los mismos, también se comenzó con el pago de éstos, determinando así los gastos públicos, siendo el contribuyente el principal protagonista.¹¹

1.3 TRIBUTACIÓN EN LA EDAD MODERNA

Tras la crisis general del Medioevo se inició la Edad Moderna en el siglo XVI, que finaliza con el triunfo de la burguesía en los países económicamente más desarrollados.¹² Luego, la Revolución Industrial impulsa cambios en los sistemas tributarios, la propiedad inmobiliaria alcanzó una cantidad considerable, la representación del capital en títulos valores determinó una creciente acumulación de poder económico en manos de socios, accionistas, industriales, etc. De esta manera aparecieron impuestos reales sobre bienes inmuebles y sobre títulos valores, también los primeros impuestos personales sobre la Renta.¹³

¹¹García Cabrera, González Ortiz, y Bu Crespo: El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta.

¹²Hidelisa Sánchez, Félix y otros, *Ecología* (Jalisco, México, Umbral Editorial S.A. de C.V., 1990), <https://books.google.com/sv/books/about/Ecolog%C3%ADa.html?hl=es&id=Zo2tr6uOmGIC>.

¹³Juan MartínQueralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, s. f.

Referente a la historia financiera de Prusia, en la cual los ingresos fiscales procedían de la contribución y la exacción que caía sobre las demarcaciones campesinas, la cual se pagaba en dinero o en especie, y servía para la manutención del ejército, y de la accisa¹⁴ de los ciudadanos, que se componía a su vez del impuesto sobre las bebidas, cereales y carne, de las aduanas a la importación de comestibles, que era una especie de impuesto sobre las ventas.¹⁵

Al derrumbarse Prusia, fue indispensable reorganizar las desbastadas finanzas, es así como el edicto financiero de 1810 tenía como finalidad reducir los gravámenes, simplificar su recaudación y conseguir una más justa distribución de la carga tributaria, mediante la abolición de los privilegios fiscales. Este nuevo tributo de clases condujo a la evolución del impuesto clasificado sobre la renta de 1851, en cuyas tarifas aparece por primera vez la idea de la progresividad fiscal.¹⁶

1.4 TRIBUTACIÓN Y SURGIMIENTO DE LAS MUNICIPALIDADES EN EL SALVADOR

La tributación es el mecanismo que consiste en el cumplimiento del pago de las obligaciones fiscales, por parte de los contribuyentes al ente público, cuando se dan los supuestos previstos en las leyes tributarias.¹⁷

¹⁴ Entendiendo accisa como aquel tributo indirecto, sobre el consumo de determinados productos en algunos países.

¹⁵ Mirian Flor Idalma Alvarado Panameño, *Consecuencias de la deuda tributaria municipal*.

¹⁶ Karla Gabriela Guerrero de Leiva, " *La presunción de inocencia en el procedimiento de liquidación oficiosa*" (Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas; Universidad de El Salvador, 2008).

¹⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette Zaldaña Linares, Juan José, Arévalo Ortuño, Roberto, *Legislación financiera de El Salvador: anexo del manual de derecho financiero*, primera edición (San Salvador, Centro de investigación y capacitación., s. f.).

En cuanto a la Tributación de las municipalidades, es determinante conocer y comprender aspectos importantes relacionados con éstas, por tal razón se debe hacer una reseña histórica, y para ello es preciso iniciar con los antecedentes de las ciudades más antiguas, llamadas Estados Municipales, que surgieron por primera vez en la ciudad de Atenas.

Según la historia, el nombre de municipalidad se originó en Roma¹⁸ y la creación de los municipios fue un mecanismo empleado para lograr una dominación estable, ya que Roma era una ciudad cosmopolita y atraía grandes multitudes, circunstancia que producía ciertos problemas, mismos que se vieron aumentados por la población de las ciudades conquistadas. Principalmente los municipios fueron utilizados como organización local para recaudar tributos, concediendo ciudadanía romana “*sine sufragio*” sin derechos políticos. Todas las características municipales romanas fueron transferidas a los pueblos conquistados entre los cuales se encontraba España.¹⁹

En América Latina, el municipio apareció durante la dominación española en el año 1519, con la particularidad que en el continente americano no se tomaba en cuenta la población aborígen para elegir las autoridades de las comunidades, sino que la colonia española elegía entre sus miembros a los elementos que los integraban; estando conformado por un Alcalde con

¹⁸En esa época estaba formado por tres órganos, los cuales eran los Duunviro o Alcaldes mayores; los cuestores, quienes se desempeñaban como administradores y tesoreros del municipio, controlando todo el aspecto financiero a través de sistemas de recaudación de impuestos y el Defensor Civitatis que defendía los intereses de los particulares ante los excesos de poder de los funcionarios de gobierno.

¹⁹Berta Luciana Chavarría Urías, y otros “Guía de aplicación de leyes y ordenanzas tributarias municipales y sus efectos en la recaudación de impuestos de la Alcaldía de Quezaltepeque” (Tesis para optar al grado de licenciados en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2008).

funciones judiciales, políticas y administrativas, un Procurador General y varios regidores.

Las municipalidades en El Salvador nacieron como instituciones introducidas por la colonia, y carecieron históricamente de arraigo real, al igual que en el resto de Centroamérica el papel político entre la mayoría de la población indígena mestiza fue en general marginal, excepto en determinados momentos cuando al producir vacíos de poder se convirtieron en fuentes de organización y de legitimación política.²⁰

El municipio en la época colonial desarrollaba el rol de ser administrador, con el fin de procurar en lo jurídico la interlocución para la corona española, primero de los españoles colonizadores, después de los criollos, posteriormente de los ladinos y por último de los indígenas.

Además de ese cargo, desarrollaban las funciones de comunicación, debido a que el municipio era el centro de difusión y recreación de valores, así como también el vocero oficial de las instituciones coloniales a través de los cabildos abiertos.²¹

El municipio era la unidad política en la organización administrativa del gobierno, y posibilitó la administración fiscal, pues eran las municipalidades las que recaudaban ciertas cantidades de dinero y bienes para posteriormente ser entregados a las autoridades coloniales conquistadoras y a la corona española.²²

²⁰Adolfo. Rodríguez Gil, *Sistema municipal de El Salvador* (San Salvador, s. f.).

²¹Manuel Rubio, *Alcaldes mayores: historia de los alcaldes mayores, justicias mayores, gobernadores intendentes, intendentes corregidores, y jefes políticos, de la Provincia de San Salvador, San Miguel y San Vicente. San Salvador, 6ª ed.* (San Salvador: Ministerio de Educación, Dirección de Publicaciones, s. f.).

²²Alvarado Panameño, *Consecuencias de la Deuda*

1.5 AUTONOMÍA MUNICIPAL

La autonomía, es el atributo de toda agrupación social, que por la misma naturaleza de su creación nace con ella, como una forma de identidad y de independencia ante las demás comunidades, la cual vendría a ser una cualidad que el grupo social adquiere por su misma constitución y por el hecho mismo de su existencia.²³

Para comprender el desarrollo de ésta en los municipios, es necesario hacer una breve reseña del surgimiento de aquellos, desde las diferentes posturas como: la iusnaturalista, la positivista, la ecléctica y la étnico cultural que los doctrinarios han planteado.

Las posturas o corrientes que se han sostenido a lo largo de la historia son útiles para diferentes interpretaciones de las normas y al momento de definir la autonomía de los municipios, es necesario establecer esas corrientes doctrinarias, ya que ayudarán a entender el surgimiento del municipio y el beneficio de la autonomía del mismo.

1.5.1. CORRIENTE IUSNATURALISTA

Esta corriente concibe al municipio como una institución política caracterizada por la intensa relación social, política, cultural y económica en una comunidad de carácter natural y local²⁴; es decir, el municipio surge de la convivencia social anterior al Estado, descubierta y reconocida por éste, pero engendrada por la propia naturaleza de su historia²⁵, tradición, religión, lengua

²³Luis Morell Ocaña, *Estructuras locales y ordenación del espacio* (Madrid: Inst. de Estudios de Administración Local, 1972).

²⁴Moisés Ochoa Campos, *La reforma municipal* (México: Porrúa, 1985).

²⁵Alexis de Tocqueville, *La democracia En América* (Madrid: Alianza Editorial, 1995).

y geografía, que es anterior y superior al Estado y a la ley que les da reconocimiento.²⁶

El municipio es el instinto de unidad y socialización que distingue al hombre como resultado a partir de la familia.²⁷ En el siglo XIX se escribió que los seres humanos, siguiendo la ley de la sociabilidad que está implícita en ellos, se fueron reuniendo en pequeñas comunidades; también por su naturalidad, sintieron la necesidad de tener una administración e instituciones propias que definieran sus intereses y que garantizaran su seguridad personal; así se justifica que las asociaciones municipales se encuentran en todos los pueblos civilizados.²⁸

Coinciden en esta teoría, las opiniones de varios autores, como la de Efrén Córdoba, quien destaca que “El municipio es una realidad social anterior a la ley”²⁹, Gumersindo Azcárate, establece que “El municipio es una sociedad natural anterior a la voluntad del Estado”³⁰; Adriano Carmona Romay, expresa que “La comunidad local, ... es instintiva, natural y espontánea”³¹; y Alexis Charles Henri Clérel, determina que “El municipio es la única asociación que se encuentra de tal manera en la naturaleza, que en todas partes que haya hombres reunidos se forma un municipio”³²; Adolfo Posada, afirma que “El

²⁶ Efrén Córdoba, *Curso de gobierno municipal* (Editorial Universitaria, Universidad de Puerto Rico, 1964).

²⁷ Fernando Albi, *La crisis del municipalismo*. (Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1966).

²⁸ Otto Von Gierke et al., *Teorías políticas de la Edad Media* (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1995).

²⁹ *Curso de gobierno municipal*.

³⁰ Gumersindo de Azcárate, Justino de Azcárate, y Enrique Orduña Rebollo, *Municipalismo y regionalismo* (Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1979).

³¹ Adriano G Carmona Romay, Maracaibo Universidad de Zulia, y Facultad de Derecho, *Discordancias y concordancias de los sistemas municipales vigentes según los diversos esquemas de la filosofía política y social contemporánea*. (Maracaibo: Universidad de Zulia, Facultad de Derecho, 1963).

³² Carlos Francisco Quintana Roldán y Miguel Acosta Romero, *Derecho municipal* (México: Porrúa, 1995).

municipio es una sociedad, entidad o comunidad, que el Estado no lo creó; es anterior al mismo que ha de reconocerlo en donde quiera que exista”³³, y Antonio María Hernández dice que el municipio “es una comunidad natural que tiende al bien común...”³⁴.

La teoría presenta características asimilables a la figura jurídica que hoy conocemos como municipio y que en todo caso serían elementos que pueden fortalecer en el tiempo la figura en comento. En este orden de ideas, sus principios pueden simplificarse a los siguientes: a) Los elementos que las agrupaciones humanas han adquirido por su forma natural, son aquellos que jurídicamente pueden soportar a la organización municipal actual; b) lo que es anterior al Estado y al orden jurídico no es el municipio, sino los elementos que lo distinguen; c) el poder municipal se justifica directamente en la voluntad solidaria y espontánea de los miembros de la comunidad; d) el fundamento y origen de los derechos municipales provienen de la naturaleza misma, bien como producto de una voluntad superior y divina o bien del orden y armonía general del universo, este último desde la perspectiva iusnaturalista.

1.5.2. CORRIENTE ÉTNICO CULTURAL

Esta teoría sostiene que el origen de la unión de personas y por consecuencia, la formación y creación de un municipio es el génesis étnico y el conjunto de tradiciones, costumbres y usos de los pueblos. Se deduce que en la actualidad el principal factor de creación de nuevos núcleos que deriven en municipios es el factor económico y político.

Esta corriente ha servido como fundamento a los localismos existentes en el sur de México y en algunas regiones españolas, es una tendencia de

³³Adolfo Posada, *El régimen municipal de la ciudad moderna*. (Madrid: Suárez, 1936).

³⁴Antonio María Hernández, *Derecho municipal* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984).

corte latinoamericana³⁵, para que la organización municipal sea la responsable de preservar los valores étnicos y culturales de las comunidades originarias en virtud de la continuidad y mantenimiento de usos.

En consonancia con el iusnaturalismo, esta corriente ofrece mejores alternativas, que si bien no son universales, tienen validez en cuanto a las características. En ese sentido, un nuevo sistema jurídico municipal tendrá que dar cabida a elementos que hasta hoy no habían despertado el interés de los juristas, y lo han venido sosteniendo los politólogos, con nuevas formas de estructura municipal.

Esta teoría ya está superada en la actualidad, como consecuencia de los constantes y masivos flujos migratorios, así como por la creación de bloques comerciales y políticos entre distintos países con diversidad étnica, de costumbres y de tradiciones.

1.5.3. CORRIENTE POSITIVISTA

En contraposición a la corriente iusnaturalista se encuentra la positivista, que considera al municipio como una creación del Estado, siendo este último un orden jurídico con órganos especializados y legítimos para la emisión de las leyes y aplicación de las mismas, origen de su constitución y organización.³⁶ Un Estado que aún no fuera o que aún no hubiera llegado a conformar un orden jurídico no existe. Como consecuencia de este planteamiento, el municipio no existe sino a partir de una ley que le da vida.³⁷

³⁵Albi, *La crisis del municipalismo*.

³⁶Juan Ugarte Cortés, *La reforma municipal y elementos para una teoría constitucional del municipio* (México: Editorial Porrúa, 1985).

³⁷Francisco y Urdánoz Teófilo, *Obras de Francisco de Vitoria: reflexiones teológicas, edición crítica del texto latino, versión española, introducción general e introducciones con el estudio de su doctrina teológico-jurídica* (Madrid: Editorial Católica, 1960).

Esta corriente también considera al municipio como una entidad político jurídica que tiene dentro de sus elementos un territorio, una población, poder público, gobierno y orden jurídico; considerándose indispensable para su existencia cada uno de los mismos, pero en especial el elemento jurídico, sin el cual el municipio no puede concebirse teóricamente ni existir fácticamente.³⁸

Acorde con su fundamento filosófico, se caracteriza por su formalismo y naturaleza exclusivamente jurídica, al sostener que el municipio es creación plena y exclusiva del Estado, de quien obtiene su realidad, personalidad jurídica, patrimonio y competencia, aun cuando la comunidad preexista en territorio determinado.

Para Daniel Hugo Martins, el municipio es “La institución político administrativa territorial, basada en la vecindad, organizada jurídicamente dentro del Estado,...”³⁹; John Dillon lo define como “un organismo artificial creado por la ley”⁴⁰ y William Munro considera que “La creación de una corporación municipal es un acto del soberano poder de hacer leyes”.⁴¹

Esta escuela, caracterizada por su formalismo jurídico, desconoce a la comunidad que preexiste en territorio determinado; por lo tanto, al surgir de la voluntad exclusiva del Estado y al considerarlo como una estructura impuesta, rompe con la evolución de la sociedad, desestimando el tránsito de las instituciones sociales que han devenido y devienen en instituciones jurídicas por la naturaleza e importancia de las formas de vida protegidas jurídicamente.

³⁸Quintana Roldán y Acosta Romero, *Derecho municipal*.

³⁹Daniel Hugo Martins, *El municipio contemporáneo: los gobiernos locales de Occidente y del Uruguay* (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1978).

⁴⁰John F Dillon, *Commentaries on the Law of Municipal Corporations* (Boston: Little, Brown, and Co., 1911), <http://www.gale.com/ModernLaw/>.

⁴¹Quintana Roldán y Acosta Romero, *Derecho municipal*.

1.5.4. CORRIENTE ECLÉCTICA

Sus elementos son precisamente la sociedad natural organizada y el reconocimiento del Estado.⁴² En concreto, esta tesis es la suma de las teorías iusnaturalista y de la positivista, y como argumento sostiene y compara al municipio con las personas y su capacidad de ejercicio y de goce, ya que las municipalidades, naturales desde su nacimiento, tendrán la capacidad de goce, pero no la de ejercicio, y esta será otorgada a partir de que el Estado, mediante la legislación, reconozca la existencia formal del municipio.

El profesor Tena Ramírez, considera que es a la legislación local a la que corresponde establecer las reglas y condiciones que han de satisfacer a una comunidad de personas, agrupadas normalmente en familias, para merecer la categoría de municipio. Una vez satisfechas estas condiciones y reconocida la existencia por la autoridad, surge formalmente el municipio con la personalidad jurídica *ipsojure* que le otorga la Constitución.⁴³

Estas son las corrientes en cuanto al surgimiento de la municipalidad en los Estados según las diferentes posturas, pero no se puede dejar de lado lo que la doctrina maneja a nivel general, como lo es la descentralización, que es una de las figuras por las cuales los municipios también ejercen su autonomía, ya que se distribuye el poder del Estado hacia los Municipios.

1.6. DESCENTRALIZACIÓN

La descentralización administrativa, llamada también descentralización por servicios, sólo se delega a ciertas atribuciones del gobierno central a favor de entidades periféricas como las municipalidades, universidades u otras

⁴²Sabino Alvarez-Gendín y Blanco, *Manual de derecho administrativo español* (Barcelona: Bosch, 1954).

⁴³Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional Mexicano* (México: Editorial Porrúa, 1968).

instituciones especializadas para que ejerzan ciertas funciones o brinden a la sociedad determinados servicios públicos.⁴⁴

Solamente se trata de una transferencia a favor de autoridades inferiores, pero autónomas de una parte de la autoridad y responsabilidad del gobierno central para descongestionar su trabajo y promover la más eficiente prestación de los servicios públicos.

La descentralización no afecta la estructura unitaria del Estado, pues busca simplemente dotar de personería jurídica a ciertas entidades como lo son las municipalidades, para asegurar la eficacia en la concesión de los servicios, sin que ellas queden desvinculadas de la administración central, ni quebrantar las relaciones que mantienen con la autoridad superior.

En una breve noción de esta figura, es pertinente entender de forma clara que las municipalidades son entidades plenamente descentralizadas en cada una de sus funciones, ya que son entes administrativos cuyas facultades han sido otorgadas por la Constitución de la República, limitando sus atribuciones en el ámbito local.

1.7. AUTONOMÍA MUNICIPAL EN EL SALVADOR

El municipio es un elemento integrante del Estado, porque sin éste no puede existir aquél.⁴⁵La autonomía es el atributo de toda agrupación social, que por la misma naturaleza nace con ella, como una forma de identidad y de independencia ante las demás comunidades. La primera decisión como ente autónomo será definir su personalidad; por la cual vendrá a ser una cualidad

⁴⁴Manuel Ortega Hegg et al., *El Salvador, descentralización y asociacionismo municipal: la descentralización desde la perspectiva de las municipalidades* (Managua, Nicaragua, Centroamérica: CASC-UCA : Fundaungo, 1999).

⁴⁵Albi, *La crisis del municipalismo*.

del grupo social adquirida por su propia constitución y por el hecho mismo de su existencia.⁴⁶

Referente la etimología griega *autos*: propios, y *nómos*: ley, la autonomía es la posibilidad de darse normas a sí mismo. La Real Academia Española la define como “potestad de los municipios, las provincias y regiones para regir sus intereses peculiares mediante normas y órganos de propio gobierno”. Ser autónomo supone la ausencia de tuteladas, aunque se tenga un control mediatizado; sólo los Estados son soberanos, porque tienen la legitimidad para ello⁴⁷, mientras que los entes intermedios entre el Estado y los ciudadanos son autónomos.

Es importante aclarar en este caso, que autonomía no es lo mismo que autarquía, pues aunque ambos conceptos llevan a la idea de descentralización, no se deben confundir, ya que el primero tiene una carga política e idea de gobierno, mientras que el segundo denota una carga eminentemente económica y administrativa.⁴⁸ Además de lo anterior, otra variante para identificar el grado de autonomía de los municipios, será el analizar el tipo de tuteladas que sobre él se ejercen por otros entes de gobierno sobre sus actos, normas y medidas que éstos apliquen.

Kelsen plantea el problema con claridad: “Si la comunidad parcial hoy existente como municipio hubiera precedido al Estado, el Estado habría coincidido con el municipio, es decir el municipio habría sido Estado”.⁴⁹

⁴⁶Morell Ocaña, *Estructuras locales y ordenación del espacio*.

⁴⁷José Mariano Benítez de Lugo Guillén, *El municipio y sus elementos esenciales: territorio, población y organización* (Madrid: J.M. Benítez de Lugo Guillén : Distribuye, Dykinson, 1986).

⁴⁸Pedro Torres Estrada, *La autonomía municipal y su garantía constitucional directa de protección: estudio comparado de los supuestos español y mexicano* (Universidad Nacional Autónoma de México, 2005).

⁴⁹Hans Kelsen, *Teoría general del derecho y del estado* (México: Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, 1958).

La autonomía municipal en El Salvador, surgió durante la época independentista, cuando el municipio desempeñó un papel importante, como apoyo en la lucha por conseguir la independencia de la corona española. Fue gracias a los alcaldes de barrios de la ciudad de San Salvador, quienes por conflicto de intereses generados entre la corona y alcaldes insatisfechos con las decisiones y señalamientos personales, promovieron en San Salvador y sus comunidades los mayores movimientos de independencia, razón por la cual el triunfo declarado el 15 de septiembre de 1821 no fue de carácter nacional, sino al interior de la municipalidad de la ciudad principal que era San Salvador.

Desde 1959 se reconoce el principio de autonomía de los municipios, pero en el período de autoritarismo principalmente en el del presidente Arturo Armando Molina, que con su política asfixia las autonomías municipales en el sentido de que los gobiernos locales esperaban todo del gobierno central; y por lo mismo se encontraban frente a un excesivo cobro de impuestos municipales, lo que condujo a una situación precaria de ciertos municipios, especialmente de aquellos que no se dedicaban al cultivo de café.⁵⁰

Posteriormente al golpe de Estado de 1979 al General Carlos Humberto Romero, se da la promulgación del Código Municipal, la creación de leyes especiales, así como también organismos de apoyo a las municipalidades, los cuales fueron el resultado del plan tren y el impulsado por el Ministerio de Planificación y Coordinación del Desarrollo Económico y Social, durante los años de 1981 y 1983.

⁵⁰Lorena Esmeralda Aquino Barahona, " *La eficacia de los procedimientos de cobro de la deuda tributaria municipal aplicados por la municipalidad*"(Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de el Salvador, El Salvador, San Salvador, 2008).

En 1992, con la firma de los Acuerdos de Paz, surgieron entidades que fomentaron la autonomía municipal, entre ellas la Secretaria Nacional de Reconstrucción y el Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local, organismos que dieron apoyo a las municipalidades.⁵¹

La autonomía municipal consiste en la potestad normativa, fiscalizadora, ejecutiva, administrativa y técnica ejercida por el Gobierno Municipal en el ámbito de su jurisdicción territorial y de las competencias establecidas por la Ley.⁵² Es también la capacidad que tienen las comunas de dictarse su propia normativa, crear sus propias instituciones y de gobernarse por medio de ellas, sin que ningún otro órgano ejerza autoridad alguna que desnaturalice dicha potestad.

La base fundamental de la autonomía de las municipalidades, se otorga a través de la Constitución de la República de 1983⁵³, en el artículo 203, en el cual se establecen los parámetros que abarca la soberanía local, es decir en los 262 municipios que conforman El Salvador están sometidos a una autoridad estatal, pero tienen facultad de decisión en lo económico, lo técnico y lo administrativo.

Si los municipios fuesen autónomos de manera absoluta estos constituirían un Estado dentro de otro, pero cada municipio del Estado

⁵¹ *Ibíd.*

⁵² Salvador Morales *“La Autonomía Municipal en El Salvador como una de las formas organizativas de la función organizativa”* (Tesis presentada para obtener el grado de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1972). La autonomía es la libre elección de las formas de actuar dentro de las restricciones normativas que son voluntariamente aceptadas, y sobre las cuales el individuo posee algún poder de decisión. Como un concepto de gobierno de un país implica la existencia de controles, pues de lo contrario conduce a la anarquía, es decir, cada quien hace lo que quiere.

⁵³ *Constitución de la República* (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983).

salvadoreño está ligado al principio de autonomía y no puede oponerse al principio de unidad estatal.

La autonomía de los municipios no solo se puede definir de manera doctrinaria o conceptual, sino también de manera legal. La Ley Orgánica del Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal⁵⁴ hace referencia al apoyo que éste brinda a las municipalidades para que se puedan desarrollar en las áreas que lo necesiten, pero se puede colegir la autonomía en esta ley, ya que tanto el Instituto como las municipalidades son independientes para interactuar con sus actividades y no necesitan autorización de ningún otro órgano, para las actividades que la ley regula y para las facultades que el instituto está autorizado realizar.

La Ley de Creación del Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios⁵⁵, busca asegurar justicia en la distribución de los recursos, tomando en cuenta las necesidades sociales, económicas y culturales de cada localidad.⁵⁶

⁵⁴*Ley Orgánica del Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal* (El Salvador, Asamblea Legislativa 1987).

⁵⁵*Ley de Creación del Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios* (El Salvador, Asamblea Legislativa 1988).

⁵⁶Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires, Arg.: Abeledo Perrot, 1999).

CAPÍTULO 2

ASPECTOS GENERALES DE LOS TRIBUTOS

SUMARIO: 2.1. Los tributos en general; 2.1.1 Relación jurídica tributaria; 2.1.2. Elementos de la relación jurídico tributaria; 2.1.2.1 Elemento subjetivo; 2.1.2.2 Elemento objetivo; 2.1.2.3. Hecho generador; 2.1.2.3.1. Elemento subjetivo o personal; 2.1.2.3.2. Elemento objetivo o material; 2.2. Concepto de tributo; 2.3. Fines; 2.4. Características de los tributos; 2.5. Clasificación; 2.6. Concepto de impuesto; 2.7. Características de los impuestos; 2.8. Concepto de tasas; 2.9. Características de las tasas; 2.10. Clasificación de las tasas; 2.11. Los tributos municipales; 2.11.1. Concepto y características; 2.11.2 Concepto de tasas municipales; 2.11.3 Características de las tasas municipales; 2.11.4 Naturaleza jurídica de las tasas municipales; 2.12 Los impuestos municipales; 2.12.1 Características de los impuestos municipales; 2.12.2 Naturaleza jurídica de los impuestos municipales

En este capítulo, se plantearán nociones generales acerca de los tributos desde la perspectiva doctrinaria, estableciendo cada uno de los elementos, características y fines que los conforman destacando las diferencias, entre los impuestos y de las tasas municipales.

2.1. LOS TRIBUTOS EN GENERAL

Dentro de la rama del Derecho Tributario, se estudia el rubro de los ingresos y los egresos públicos, y desde luego que en los primeros se encuentra, entre otros temas, la figura de los llamados Tributos.

En ese sentido los tributos son la principal fuente de ingresos públicos, de tal manera que esta institución se estudia, en el Derecho Tributario como una forma ordinaria que el Estado tiene para obtener la mayor parte de la retribución y financiar el cumplimiento de los fines que le son inherentes.

No obstante existen otros, como por ejemplo los ingresos patrimoniales, los cuales proceden de la explotación y enajenación de los bienes que

constituyen el patrimonio de los entes públicos, del ejercicio de actividades comerciales o industriales por parte del Estado.

2.1.1 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Conforme a la doctrina actual, este término tiene distintas denominaciones tales como “la obligación tributaria” de GiulianiFonrouge⁵⁷, “deuda tributaria” de Giannini⁵⁸, “relación de la deuda tributaria” de Carretero Pérez⁵⁹, “relación jurídico stricto sensu”, “crédito impositivo” de Blumenstein, “relación jurídica propiamente dicha”, y “relación jurídica sustancial”.⁶⁰

El problema que surge, es que los autores al hablar de la relación jurídica tributaria lo hagan por igual de la obligación tributaria, aunque en un matiz superficial pareciera lo mismo, en realidad no lo es. La diferencia entre las figuras aludidas consiste esencialmente en el tipo de obligación tributaria, y el sujeto a cargo de la misma; en otras palabras, si una determinada persona se dedica a cierta actividad gravada por la ley, entre ésta y el Estado existirá una relación jurídico tributaria, lo que conlleva a una obligación entre ambas partes.⁶¹

GiulianiFonrouge, al citar al tratadista Hensel, deja establecido que la relación jurídico tributaria "Consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho, previsto por la ley,

⁵⁷Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Depalma, 1962).

⁵⁸A. D Giannini y Fernando Sàinz de Bujanda, *Instituciones de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho financiero, 1957).

⁵⁹Amelia González Méndez y Instituto de Estudios Fiscales (Spain), *El pago de la obligación tributaria* (Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1988).

⁶⁰Héctor B Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1979).

⁶¹Alejandro A Saldaña Magallanes, *Curso elemental sobre derecho tributario* (México: Ediciones Fiscales ISEF, 2005).

de modo que ésta vendría a constituir el soplo vital de la obligación de dar, que es la que lo convierte en la obligación tributaria".⁶²

La relación jurídicotributaria, es el vínculo jurídico obligatorio que se entabla entre el fisco, como un sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago. Tiene identidad estructural con el derecho privado y las diferencias surgen de su objeto.⁶³

2.1.2. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria no podría tener existencia sin los elementos que la estructuran, los cuales pueden dividirse en subjetivos y objetivos. En cuanto a los primeros, como su nombre lo indica, se refiere a los sujetos que intervienen en ese vínculo jurídico de Derecho Público, mientras que los segundos, son los componentes y las situaciones que configuran la estructura de dicha relación.

2.1.2.1 ELEMENTO SUBJETIVO

Dentro este, como ya se planteó, se encuentra la bipolaridad, que viene a reflejar la existencia de dos sujetos: El activo y el pasivo.

El sujeto activo es, desde una perspectiva legalista, quien tiene el derecho de exigir la cosa objeto de la obligación, es decir que se trata del acreedor de la obligación tributaria. En otras palabras, es el ente público quien tiene la titularidad de la potestad tributaria, que desde luego desarrolla los procedimientos de aplicación de los tributos.⁶⁴

⁶²Fonrouge, *Derecho financiero*.

⁶³Kuri de Mendoza, Silvia Lizette ; Zaldaña Linares, Juan José ; Arévalo Ortuño, Roberto, *Legislación financiera de El Salvador : anexo del manual de derecho financiero*.

⁶⁴*Código Tributario*. (El Salvador, Asamblea Legislativa 2000). *Cfr.* Art.19.

En cuanto a la doctrina, Rodríguez Lobato destaca que el sujeto activo es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria, por ley expresa. El Estado en virtud del *lusimperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.⁶⁵

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria está constituido a través de “aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos”.⁶⁶

Conforme al principio de reserva de ley, los sujetos que se encuentran obligados en la relación deben estar previamente establecidos por la misma, ya que es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal, contribuyente o un tercero a quien la ley designa como sujeto pasivo.⁶⁷

Estos pueden ser los contribuyentes y los responsables; los últimos son a su vez por representación o solidarios. Los contribuyentes constituyen los sujetos obligados en virtud del hecho generador que de acuerdo con la ley, resultan obligados al pago de los tributos⁶⁸; mientras que los responsables son los que sin tener carácter de contribuyentes deben, por disposición de la ley, cumplir obligaciones atribuidas por éstos. La responsabilidad puede ser por representación, cuando cualquiera de las personas que establece el Código

⁶⁵Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, Colección Textos jurídicos universitarios (México: Harper & Row Latinoamericana, 1983).

⁶⁶D. Jarach, *Curso superior de derecho tributario: versión taquigráfica del curso dictado en el año 1957*, Curso superior de derecho tributario: versión taquigráfica del curso dictado en el año 1957 (Liceo Profesional «Cima», s. f.), https://books.google.com/sv/books?id=O_YTAQAAMAAJ.

⁶⁷*Código Tributario*.

⁶⁸*Ibid Cfr. Art.38 y 39.*

Tributario haya participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos.⁶⁹

Además de los anteriores, existe la responsabilidad solidaria, que sugiere que el responsable solidario se obliga por deudas pendientes de cumplir por anteriores propietarios, ya sea voluntaria o involuntariamente, pero no de una manera directa, ni mucho menos atendiendo a su capacidad contributiva, sino que el legislador ha estimado conveniente colocarlos dentro de la relación tributaria para así asegurar el crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. No obstante que el responsable solidario no es el obligado principal, pero los alcances de la misma son tales, que puede sustituir al principal en caso de incumplimiento.⁷⁰

2.1.2.2 ELEMENTO OBJETIVO

Es el componente, que configura la estructura de la relación jurídico tributaria, es decir se refiere al objeto principal de la misma, el cual es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo; en otros términos, es el pago del tributo que debe ser cancelado por cada sujeto pasivo a quien la Ley ha obligado a satisfacerlo ante el ente acreedor, quien en este caso es el Estado, ya que el vínculo fundamental de esta relación, constituye la obligación de pagar una cantidad de dinero a favor de un ente público.

En ese sentido lógico, la obligación tributaria puede definirse como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a

⁶⁹Código Tributario. *Cfr. Art. 43.*

⁷⁰*Ibid. Cfr. Art. 44*

un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.⁷¹

Desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona, ya sea sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable, está obligado al pago de una suma de dinero, al Estado o alguna institución pública, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.⁷² Bayona y Soler consideran que la obligación tributaria es “un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.⁷³

El Código Tributario define a dicha obligación como, “el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.⁷⁴ Este cuerpo normativo regula básicamente las obligaciones tributarias que atienden a la imposición de los tributos internos. Así mismo, la existencia de la potestad tributaria municipal, que ha llevado al legislador secundario a regular su actividad mediante la Ley General Tributaria Municipal, la cual establece textualmente que: “Es el vínculo jurídico personal que existe entre el Municipio y los contribuyentes o responsables de los

⁷¹A. de Jesús Urbina Nandayapa, *Aspectos básicos del derecho tributario*, El contador y el derecho fiscal (Editorial Delamar, 2000), <https://books.google.com.sv/books?id=zH0aAAAACAAJ>.

⁷²D. Jarach y C. Viterbo, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* (Abeledo-Perrot, 1996), <https://books.google.com.sv/books?id=PsQHYYAAACAAJ>.

⁷³J.J.B. de Perogordo y M.T.S. Roch, *Materiales de derecho financiero* (Librería Compas, 2007), <https://books.google.com.sv/books?id=s4dBYAAACAAJ>.

⁷⁴Código Tributario. *Cfr.* Art. 16

tributos municipales, conforme al cual, éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero...”.⁷⁵

De la obligación tributaria principal, existe otra serie de obligaciones y deberes que pueden afectar a diversos sujetos, es decir que las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes no siempre tienen que ver con el pago de dinero, sino que muchas veces incluye únicamente la presentación de diversa información, y es aquí donde surgen los tipos de obligaciones tributarias las cuales son: formales y sustantivas.

Las obligaciones sustantivas son aquellas en las que se hace efectivo el pago del impuesto, como se establece en el Código Tributario, éstas constituyen obligaciones de dar, cuyo objetivo principal es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, en otros términos intereses y multas.⁷⁶

Las obligaciones formales son las que no implican desembolso en dinero, sino más bien están orientadas a la presentación de cierta información. Tal como lo establece el Código Tributario, constituyen obligaciones de hacer o de no hacer.⁷⁷

2.1.2.3. HECHO GENERADOR

Partiendo del hecho que la obligación tributaria es *ex lege*, en otros términos, que obedece a un presupuesto normativo de carácter económico que se traduce a un ámbito tributario, consecuentemente decimos que de la realización del hecho generador depende el nacimiento de la obligación tributaria. Por eso, esta viene a ser el presupuesto normativo necesario, que al materializarse genera la obligación de pago por parte del administrado.

⁷⁵*Ley General Tributaria Municipal* (El Salvador, Asamblea Legislativa 1991).

⁷⁶Código Tributario. Cfr. art. 69 y 70.

⁷⁷*Ibid* Cfr. art.85.

El hecho generador es un presupuesto legal que indefectiblemente debe estar determinado en la disposición legal que crea el impuesto, es decir la obligación tributaria surge cuando existe el presupuesto de hecho que las leyes tributarias han señalado como motivo de la imposición; en otras palabras, si falta el presupuesto de hecho la obligación tributaria es nula o anulable.

Dentro de los elementos del hecho generador, se encuentran los aspectos que deben configurarse en los hechos impositivos de los distintos tributos que forman el régimen tributario.

2.1.2.3.1. ELEMENTO SUBJETIVO O PERSONAL

Es aquella relación preestablecida en la Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo respecto de aquel primer elemento objetivo, a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente público. Este cumple una función primordial de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto.

Sainz de Bujanda, citando a Giannini, considera que este elemento ha de integrarse en la teoría del presupuesto de hecho, porque dicho presupuesto se descompone en los elementos objetivo y subjetivo, lo que supone que ambos son formativos o constitutivos del hecho imponible que afecta a uno o a varios sujetos y que genera a cargo de ellos un determinado tipo de obligación.⁷⁸

En otras palabras, se expone que son los sujetos que han realizado o bien se ha enmarcado en el presupuesto normativo tributario, y se convierten

⁷⁸F.S. de Bujanda y Instituto de Estudios Políticos (España), *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*, Estudios de Administración (Instituto de Estudios Políticos, 1975), <https://books.google.com.sv/books?id=49NHAAAACAAJ..>

en obligados tributariamente; “Este elemento está dado por aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita al definir la ley”.⁷⁹

2.1.2.3.2. ELEMENTO OBJETIVO O MATERIAL

Según Berliri⁸⁰, es un hecho económico, un negocio jurídico, un derecho o una actividad, que se puede ejemplificar en la posición o disponibilidad de una renta, la propiedad o de un bien, la producción o consumo del mismo, y la incorporación en el consumo de mercancías importadas, etc. El derecho anglosajón distingue los hechos imposables subjetivos en: la persona o *poli tax*, el derecho de propiedad o *propertytax*, ejercicio de una actividad, manufactura, venta o consumo de bienes, licencias, donación, transmisión de bienes de causa de muerte, impuesto al consumo, renta e incremento patrimonial sobre el impuesto de la renta.

Sáinz de Bujanda considera que es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde diversos puntos de vista y que consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se encuentra. El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, y para completar el supuesto hipotético, se le adicionan elementos especiales como el tiempo, el espacio y el aspecto cuantitativo.⁸¹

⁷⁹Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7. ed., ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999), http://www.utopiaderecho.com.ar/apuntes/tercero/finanzas/Hector_Villegas_-_Curso_de_Finanzas,_Derecho_Financiero_y_Tributario.pdf.

⁸⁰Antonio Berliri et al., *Principios de derecho tributario* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964).

⁸¹Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero* (Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1985).

El primero de ellos es el aspecto material, que propone un esquema, en el cual están contenidos los supuestos previsibles más importantes, que son: en primer lugar, un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificadas por las normas tributarias y transformados consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo; en otros términos es un acto o un negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en "hecho" imponible por obra de la ley tributaria.

Otro supuesto es el estado, situación o cualidad de una persona; es de aclarar que es la actividad de una persona no comprendida dentro del marco de un hecho específicamente jurídico; la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Considerando cada uno de los supuestos, anteriormente enunciados, los cuales son susceptibles de ofrecer distintas modalidades, dependiendo de la naturaleza de la riqueza imponible o de los bienes gravados. Se añade además, que una vez que los hechos de la vida social han sido definidos y valorados por la norma, para convertirlos en presupuesto objetivo de obligaciones tributarias, se "transforman" en supuestos de hecho normativos, es decir, que vienen a constituir la "realidad jurídico tributaria".

El aspecto espacial considera que para tratar con rigor científico su análisis, ha de tenerse en cuenta el problema de la eficacia territorial de las

normas y el tema relativo a la extensión del poder tributario, ya que considera que ambos problemas son interdependientes y complementarios entre sí.⁸²

En cuanto al aspecto temporal, éste sirve para determinar la ley aplicable, debido a que la obligación tributaria nace después de la entrada en vigencia de la ley y antes de su extinción o a efectos de atribuir al hecho imponible el periodo de tiempo durante el cual se manifiesta. Los presupuestos de hecho pueden ser, en orden a su duración, instantáneos o periódicos, continuados o duraderos. La diferencia entre ambos estriba en la proyección o no hacia el futuro de la acción, hecho o condición que se produce. En un caso están destinados a agotarse en el momento de su realización y en otro, a reiterarse o reproducirse en el curso de distintos periodos impositivos.⁸³

Por su parte Sainz de Bujanda, reconoce la influencia y la importancia que el tiempo ejerce en el proceso de formación de la obligación tributaria y consiguientemente, en la determinación del momento en que nace y debe ser considerado al analizar cada uno de los problemas que el presupuesto plantea, particularmente, los siguientes: a) la estructura temporal del hecho imponible; b) el momento de nacimiento de la obligación tributaria; c) el nacimiento de la exigibilidad de la prestación tributaria; y d) la ley aplicable para la determinación del origen de la obligación. Agrega que son las cuatro vías de penetración del factor tiempo en la génesis de la obligación tributaria.

Cuando se trata del aspecto cuantitativo, lo que se mide no es el hecho generador en sí, sino los bienes materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto. Este aspecto ofrece un interés esencial desde el punto

⁸²Sainz de Bujanda Instituto de Estudios Políticos (España), *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*.

⁸³Tulio Rosembuj, *Elementos De Derecho Tributario* (Barcelona España: Blume, 1982), [Http://www.Casadellibro.Com/Libro-Elementos-De-Derecho-Tributario/9788470314650/212715](http://www.Casadellibro.Com/Libro-Elementos-De-Derecho-Tributario/9788470314650/212715).

de vista de la fijación del importe de la deuda tributaria, dado que, el objeto material del hecho generador, constituye el elemento sobre el cual se mide el débito del contribuyente, pero advierte a la vez que esto no siempre es así, pues existen casos en los que para determinar la cuantía de la deuda, se utilizan ciertos parámetros que son extraños al mismo, y que no son parte integrante de él, son más bien instrumentos de cuantificación de la deuda y no presupuestos para su nacimiento.

2.2. CONCEPTO DE TRIBUTO

Giuliani Fonrouge, define los tributos como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de la potestad tributaria que le asigna la constitución y que da lugar a relaciones de derecho público.⁸⁴

En términos similares, Villegas los define como prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas.⁸⁵

De Bujanda entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar una satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.⁸⁶

El Código Tributario define a los tributos de la siguiente manera: “son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder cuya

⁸⁴Fonrouge, *Derecho financiero*.

⁸⁵Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 1999.

⁸⁶Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero*.

prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁸⁷

Determinando así, que en la doctrina existe una relativa uniformidad al considerar que tributo, desde el punto de vista jurídico, es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente ejerza para el caso sus funciones, el cual se establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines.⁸⁸

Sin embargo, no siempre la doctrina y la jurisprudencia participaron de tales conceptos. La doctrina contractual equiparaba el tributo a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquel proporciona servicios públicos y éstos, los medios para atenderlos, trasladando al campo jurídico de la tributación la doctrina económica de la contraprestación, lo cual daba un sesgo de orden privado al derecho tributario.

2.3. FINES

Con las definiciones establecidas, se determina como finalidad de los tributos la obtención de los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y contenidos en la Constitución.

En consecuencia, el sistema tributario de un país debe ser fiel y concreto a la expresión del sistema constitucional, al grado que aquél debe responder necesariamente a la idea de limitación del poder, incluido el tributario que no es sino manifestación creada por el constituyente, depositario de la soberanía. Por ello es que el poder de tributación y sus concretas

⁸⁷*Código Tributario.*

⁸⁸Modelo de Código Tributario para América Latina», Washington de 1967. *Cfr.* art. 13

manifestaciones son limitados, tanto por el objeto como por los fines. Por un lado no todo acontecimiento o evento puede ser hecho imponible, y por otro todos los tributos deben mostrar ese hilo conductor que sin atenuantes, refleje que éstos efectivamente obran como medios para los fines constitucionales, y no para los propósitos del funcionario de turno.

Para algún sector de la doctrina, otras finalidades de los tributos son la de redistribuir equitativamente la riqueza, luchar contra la Inflación, y eliminar o reducir las actividades socialmente perturbadoras o perjudiciales.⁸⁹

2.4. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS

Estas permiten identificar si se está en presencia de estos o de otros ingresos públicos de forma general, por lo que es necesario establecerlas.

Es una prestación pecuniaria que va dirigida necesariamente a la capacidad contributiva del sujeto⁹⁰, que es exigida en dinero, es decir que es tangible. A partir de ello es que los tributos se definen como una prestación en dinero, y que el Estado a través de su poder de imperio puede hacer efectiva mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración.⁹¹ Es importante apuntar que en algunas legislaciones se permite que el tributo sea en especie⁹², en ciertos casos se dan de forma aislada, pero en El Salvador únicamente se exige en dinero.

⁸⁹María Luisa Fernández de Soto Blass, *Teoría y práctica. Tributos españoles 2007-2008* (Librería-Editorial Dykinson, 2007).

⁹⁰Pablo Andrés Hernández González-Barreda, *Tributación bancaria en la Unión Europea*, 2012.

⁹¹*Cuerpo de Titulados Superiores. especialidad Jurídica de la Comunidad de Extremadura. Temario Especifico Volumen Ii* (MAD-Eduforma, s. f.).

⁹²Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 1999. Establece, “que, este pago en especie suele despertar críticas no exentas de argumentos sólidos, por ejemplo se dice que todo deudor del Estado, debe pagar sus tributos en dinero, ya que la economía del trueque es incompatible con las deudas tributarias.

El Estado, a través de su poder coercitivo, obtiene recursos para cumplir los programas de acción pública.⁹³ Cabe recalcar que en el Código Tributario, se establecen las distintas formas o medios de cómo puede hacerse efectivo el pago.⁹⁴

Son unilaterales, lo que significa que en la carga impositiva no existen relaciones bilaterales de carácter directo, como pasa en la mayor parte de los negocios jurídicos, o bien en las relaciones de derecho de familia, mercantil, entre otras; es decir, que en esta relación actúan dos sujetos, el ente acreedor del tributo que impone y le exige una prestación de dar al sujeto pasivo, sin mediar acuerdo entre voluntades. En otros términos él único sujeto que obliga al pasivo ya sea en calidad de contribuyente o de responsable, es el activo debido a que no hay reciprocidad en la exigencia del uno al otro.

Tienen origen en la Ley, es decir, es una obligación *ex lege*⁹⁵, basado en el funcionamiento del principio de legalidad en el ámbito tributario, y también en el denominado principio de reserva de ley. Y es que indubitablemente ello responde a un orden constitucional, que determina la única facultad de crearlos al órgano legislativo y en ciertos casos a los Concejos Municipales.

El tributo surge de una Ley secundaria dictada con anterioridad, donde se establezca su hecho imponible, bases imponibles, tasas o alícuotas, exenciones en relación al mismo, entre otros elementos que son necesarios

⁹³*Revista tributaria* (Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios., 1976).

⁹⁴Código Tributario. Cfr. Art.70, las formas de hacer efectivo el pago son: en dinero efectivo; con títulos específicamente autorizados para el efecto; mediante cheque certificado; por acreditar retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad por lo previsto por el código.

⁹⁵Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 1999. No hay tributo sin Ley previa que lo establezca, lo cual significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad.

que queden establecidos para no generar duda en su aplicación; por lo que respecto de los tributos en los municipios, deben sujetarse a los principios en referencia.⁹⁶

Poseen una finalidad, que según Villegas se resume en “cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”⁹⁷, ya que el principal y más grande fin es procurar defender y solventar los gastos públicos efectuados por los distintos entes del Estado, debido a que el sentido del tributo es colaborar en la satisfacción del egreso público de un país.

No se puede obviar la existencia de tributos extra fiscales, los cuales no han sido creados para obtener ingresos, sino para buscar incentivar o actuar como disuasivos de ciertas actividades que realizan los particulares, y que de una u otra forma perjudican a los mismos y a terceros, como por ejemplo la Ley de gravámenes relacionados con el control y regulación de armas de fuego, municiones o explosivos y artículos similares, que busca desmotivar el uso de armas y demás artículos relacionados por parte de los particulares. Así como también la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, que pretende evitar el consumo excesivo de las bebidas embriagantes en el país, por parte de las personas.

No obstante, los impuestos antes citados son los que llevan más ingresos a las arcas del Estado, porque el consumo de esos bienes por parte de la población ha incrementado, y por ende la tributación es mayor.

⁹⁶Constitución de la Republica de El Salvador Cfr.131 ordinal 6 y 204 ordinal 1 y 2 de la Constitución de la República de El Salvador.

⁹⁷Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 1999. Por esta razón el objetivo del tributo es fiscal; pero esta finalidad puede no ser la única. Puesto que el tributo puede perseguir fines extra fiscales, ajenos a la obtención de ingresos, como son los impuestos aduaneros protectores, los tributos promocionales, las medidas impositivas con fines de desaliento o desincentivos de ciertas actividades privadas, etc.

Son exigidos por el poder de imperio, lo que significa que la prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, es decir, la facultad de “compeler” el pago de la exacción requerida. Para que el Estado pueda exigir contribuciones a las personas que se encuentran en su jurisdicción; se le dota del llamado “poder tributario” que es de naturaleza política, el cual está investido de soberanía, inherente al de gobernar, ya que es absurdo concebir un gobierno sin tributos. De ahí que su contrapartida es el deber ético, político y social del individuo de contribuir al mantenimiento del Estado.⁹⁸

2.5. CLASIFICACIÓN

La clasificación de los tributos más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, es la tripartita, impuestos, tasas y contribuciones especiales, que por razones de índole técnica, académica, política, entre otras guarda su justificación. Así, Villegas establece que éstas no son categorías, sino especies de un mismo género; la semejanza se justifica por las razones anteriormente citadas. Es preciso aclarar que no solo las facultades de las distintas esferas de poder en ciertos países dependen de esta clasificación.⁹⁹

Para una mejor comprensión, resulta necesario enfatizar, que en el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, distinto a la naturaleza de la tasa ya que existe una actividad del estado materializada en la prestación del servicio que afecta de alguna manera al obligado; en la contribución especial, se tiene también una actividad estatal pero con la particular característica que constituye un beneficio para el llamado a contribuir.

⁹⁸Ibid.

⁹⁹Ibid.

Se considera que la clasificación de los tributos se ha relativizado, porque la distinción es incierta y oscilante en los derechos positivos de los diversos países y además, tratándose de prestaciones debidas al Estado en virtud de su poder de imperio, la regulación jurídica de todas las especies es sustancialmente la misma.¹⁰⁰

2.6. CONCEPTO DE IMPUESTO

Los impuestos son una parte sustancial de los ingresos públicos, sin embargo, antes de definirlos es importante aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. El primero se refiere, a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas en efectivo, en especie o servicios; respecto del segundo, es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, donaciones, multas, etc., en cuanto al tercero, son los que forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.¹⁰¹

Los impuestos son las formas más generalizadas de tributos o al menos las que tienen mayor importancia desde el punto de vista de la cuantía en la recaudación, son prestaciones exigidas al sujeto pasivo, independientemente de la actividad que tenga que ver con la persona.¹⁰² Al respecto el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID, en el Art. 15 define el

¹⁰⁰Achille Donato Giannini Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario.*, vol. 1 (Madrid España: Derecho Financiero, 1957).

¹⁰¹A.R. Figueroa y R.S. López, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*, Documentos sobre política hacendaria durante la Revolución Mexicana (Universidad Nacional Autónoma de México, 1962), https://books.google.com.sv/books?id=N-_SAAAAMAAJ.

¹⁰²Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 1999.

impuesto “como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente”.¹⁰³

El Código Tributario, establece que 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.¹⁰⁴ No se considera adecuado el término contraprestación al definir este tributo, ya que se trata de un término propio del ámbito jurídico privado y no tanto de lo jurídico público.¹⁰⁵

Lo anterior permite reconocer además de los caracteres comunes del instituto jurídico del tributo, y una dimensión negativa de los mismos, en cuanto que no se produce alguna actividad por parte de los entes públicos, como acontece en las contribuciones especiales y en las tasas. Junto a esta caracterización negativa, también hay un aspecto positivo que considera la capacidad económica que se graba genuinamente y se concreta en obtención de la renta, la titularidad de patrimonio y la adquisición de bienes y servicios para su aprovechamiento, utilización o consumo.¹⁰⁶

2.7. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Estas contribuyen a la diferenciación de los tributos y pueden deducirse de la definición establecida en el Código Tributario, por medio de las cuales se distinguen los impuestos de otros gravámenes.

En principio se señala que los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, es decir que hay una independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad estatal que se desarrolla con su producto. Como

¹⁰³Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 15

¹⁰⁴Código Tributario. Cfr. Art.13.

¹⁰⁵*Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra* (Lex Nova, s. f.).

¹⁰⁶*Ibid.*

establece Villegas, “ese producto puede vincularse o no al contribuyente”¹⁰⁷, en otras palabras, el sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria sustantiva no puede exigir al Estado una contraprestación directa, porque los ingresos obtenidos a través de la implementación de los impuestos van al Fondo General de la Nación si son estatales, o bien al Fondo General Municipal si éstos son locales.

En segundo lugar, se hace referencia a que el hecho imponible del impuesto, está constituido por negocios, actos o hechos de la naturaleza jurídica o económica, es decir que la mayor parte de los impuestos recaen sobre ingresos provenientes de diversas fuentes como trabajo, prestación de servicio, actividad comercial, etc. y deben estar previamente establecidos en una normativa secundaria, que no es más que el principio de reserva de ley en materia de impuestos, sean estos estatales o municipales.¹⁰⁸

Se señala que el hecho imponible debe poner de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Este tercer elemento no ayuda a distinguir los impuestos de los demás tributos, en tanto que existe un fundamento general para todo tributo que obliga a aplicarse únicamente en presencia de indicios claros de capacidad contributiva.

2.8. CONCEPTO DE TASAS

Largo ha sido el camino de las tasas para que puedan ser reconocidas como tributos independientes, con peculiaridades propias que permitan diferenciarla de los impuestos y de las contribuciones especiales, a tal punto que antes se les conocía como impuestos indirectos.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Ibid.* p.158

¹⁰⁸ *Constitución de La República, Crf. Art, 131 ordinal 6, Art. 204 ordinal 6.*

¹⁰⁹ Giannini y Sàinz de Bujanda, *Instituciones de derecho tributario.*

En gran parte se ha debido a la opinión de autores como Berliri, para quien las tasas no constituyen propiamente tributos porque no participan del elemento coacción que es inherente a las prestaciones impuestas por el soberano, porque su pago se exige únicamente a quienes resulten beneficiados con la acción estatal que se trate.¹¹⁰

Por su parte González y Lejeune, destaca la capacidad contributiva, la cual puede servir de referencia a todas las especies de tributos, aunque de manera diferente en los impuestos, las tasas y las contribuciones.¹¹¹

Las opiniones respecto de las tasas como un categoría independiente de los ingresos públicos no son unánimes, resulta obvia y justificada que en los casos donde se ha aceptado su calificación autónoma la doctrina presenta los más variados acuerdos, lo cual ha provocado perspectivas como la de Pugliese, “Pocos son los cambios de la ciencia de la hacienda, del derecho financiero y del derecho administrativo, en los que estén presentes disidencias e incertidumbres más vivas que en el ámbito de las tasas”.¹¹²

Las tasas constituyen una clase de género en el tributo, por lo que quedan comprendidas en la definición de prestaciones obligatorias establecidas por ley, tendientes a la cobertura del gasto público. A esta primera aproximación cabe agregarle un requisito fundamental, como es el cobro de dicho tributo, el cual debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo al contribuyente. La apreciación de la actividad realizada por la administración referida al sujeto

¹¹⁰Berliri et al., *Principios de derecho tributario*.

¹¹¹Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario* (Salamanca: Plaza Universitaria, 2000).

¹¹²Mario Pugliese, José Silva, y Alfonso Cortina, *Instituciones de derecho financiero, derecho tributario*; (México: Fondo de cultura económica, 1939).

pasivo por el cobro de la tasa y la contraprestación por parte de la Administración es la que la distingue del impuesto.¹¹³

Es por ello que las tasas como otra categoría de los tributos es definida por García Vizcaíno como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado¹¹⁴, 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. Esto determina que el servicio tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe.¹¹⁵

Esta noción de la tasa como tributo implica un alto grado de voluntariedad del sujeto por hacer uso del servicio y soportarlo, este enfoque es el que se ha venido reiterando desde hace ya varios años.¹¹⁶

Méndez Moreno define las tasas como los tributos cuyo hecho imponible consiste en el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación del servicio y la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los sujetos pasivos y no se presten o realicen por el sector privado.¹¹⁷

Por su parte, Guiliani Fonrouge, afirma que tasas son las prestaciones pecuniarias exigidas compulsivamente por el Estado y relacionadas con la

¹¹³Rodolfo R Spisso y Germán José Bidart Campos, *Derecho constitucional tributario* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011).

¹¹⁴García Vizcaíno, *Derecho tributario*. Aclara que la expresión "Estado" es tomada en sentido amplio, siendo comprensivo de la Nación, las provincias y las municipalidades, según el caso, de cada Estado.

¹¹⁵*Ibid.*

¹¹⁶José Luis Zavala Ortiz, *Manual de derecho tributario* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica ConoSur, 1998).

¹¹⁷Felipe Alonso Murillo y Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho financiero y tributario: parte general: lecciones de cátedra* (Valladolid: Lex Nova, 2009).

prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.¹¹⁸

Merino las define “como los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en la prestación de servicio o en la realización de actividades de régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo”.¹¹⁹

De los conceptos anteriores, se determina que el autor Merino, reúne los requisitos establecidos por la legislación salvadoreña, la cual enmarca los elementos que establece el Código Tributario para las tasas como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”.¹²⁰

2.9. CARACTERÍSTICAS DE LAS TASAS

La tasa tiene carácter de tributo en razón que el Estado exige en virtud de su poder de imperio esa circunstancia al contribuyente, siendo su naturaleza la que la diferencia del precio y tarifa. Es por ello que la doctrina ha calificado las tasas como una especie de tributo por ser prestaciones obligatorias y establecidas por ley, determinándose como sus principales características las siguientes.¹²¹

Actividad efectiva, esta se determina en virtud que el hecho imponible está integrado por un servicio realizado por el Estado, el cual debe efectuar

¹¹⁸IV Jornada Tributaria del NEA, accedido 24 de agosto de 2015, <http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornadas/Nea/trabajos/conc-3.htm>.

¹¹⁹José María Merino, *Esquemas de derecho tributario* (Universidad de Deusto, 2001).

¹²⁰Código Tributario Cfr. Art. 4.

¹²¹*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Depalma, 1997).

por estar obligado con el contribuyente, en vista que éste ha cumplido con su compromiso del pago de la tasa.

Divisibilidad del servicio, la cual se refiere a la posibilidad de que la prestación que le da origen a las tasas, sea susceptible de ser fraccionada en unidades de consumo o de uso, es decir individualizada para que el contribuyente haga uso de la misma, la cual es brindada por el Estado, en vista del pago de la obligación impuesta. Esta característica, permite determinar la cuantía del servicio prestado a cada contribuyente y consecuentemente, el monto de la tasa a pagar.

El destino de lo producido, implica que el producto de la recaudación de las tasas, no debe ser otro que el financiamiento del servicio, que de manera directa recibe el contribuyente. Es por ello que el Estado se encuentra obligado a realizar la actividad de proveer al sujeto pasivo, las prestaciones por los cuales está obligado al pago.¹²²

2.10. CLASIFICACIÓN DE LAS TASAS

Atendiendo a la doctrina existen tres criterios para clasificar las tasas, el primero de ellos es en razón de su servicio, dentro de las cuales están las tasas administrativas y académicas; en el segundo se toma en cuenta el destino de la contribución, por lo que se clasifican en fiscales y parafiscales; y por último, según el ente titular. En este criterio las tasas se clasifican en estatales y locales¹²³, siendo ésta la más importante porque se establecen en función del ente impositor, por lo tanto se desarrolla conforme a la misma.

Las tasas estatales, denominadas también tasas fiscales, se entienden como ingresos no financieros de los entes públicos por ser obligatorios.

¹²²Lecciones De Hacienda Pública Municipal.

¹²³Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M; y Casado Ollero, Gabriel, "Curso de Derecho Financiero y Tributario".

Aunque como ingreso estatal ha perdido protagonismo, este tributo se produce al realizar determinada actividad administrativa que beneficie a un sujeto determinado, cuando en el servicio o realización de la actividad se compruebe la obligatoriedad y la no concurrencia con el sector privado.

Los referidos ingresos van directamente a las arcas financieras, es decir, la determinación de la gestión presupuestaria consistente en la aplicación de los ingresos estatales a la satisfacción de las necesidades públicas.¹²⁴

Respecto de las tasas locales, también denominadas tasas municipales, son reconocidas como ingresos del municipio, tal como lo dispone el Código Municipal y la Constitución de la República¹²⁵, los cuales regulan, que la autonomía del Municipio comprende crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca.

En la doctrina, las tasas municipales son aquellos tributos establecidos de acuerdo con la normativa legal por las entidades locales, donde su estructura jurídica es esencialmente idéntica a las tasas estatales. El hecho imponible de las tasas locales está constituido por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, siempre que dichos servicios o actividades sean de solicitud o recepción obligatoria, y que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada.

¹²⁴Hugo Araneda Dörr, *Finanzas públicas* (Santiago: Jurídica, 1980).

¹²⁵Constitución de la Republica. *Cfr. Con* el Art. 204; Código Municipal y *Cfr. con* Art. 63 en el ordinal 1º.

Se entiende que el referido servicio o actividad administrativa afecta al sujeto pasivo, cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo, en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, entre otras.

Se afirma que en el ámbito de la autonomía económico financiera, las municipalidades deben reconocer, como un órgano de gobierno, que para el cumplimiento de sus fines debe contar con los recursos necesarios sobre la base del respeto del poder tributario original que le es propio.¹²⁶

La Hacienda Pública Municipal, puede interpretarse desde dos puntos de vista: el primero, en un sentido objetivo, como el conjunto de recursos y deudas del Municipio¹²⁷; y el segundo se conceptualiza en sentido subjetivo, a manera de marco general de la actividad financiera del Municipio, el cual incluye la totalidad de las medidas, políticas, financieras y económicas de que se vale el gobierno local.¹²⁸

2.11. LOS TRIBUTOS MUNICIPALES

Estos tienen su nacimiento en razón de la potestad derivada de la Carta Magna, la cual presupone una facultad de imperio tributario que tienen las circunscripciones territoriales, que en El Salvador se denominan Municipios. En otros términos, la facultad que tienen los Concejos Municipales de crear tributos en su localidad en virtud de la autonomía dotada por la Constitución

¹²⁶ Maria Candelaria López Ghio, *Argentina* (México: Unam, 2000), [Http://Biblio.Juridicas.unam.mx/libros/6/2545/5.pdf](http://Biblio.Juridicas.unam.mx/libros/6/2545/5.pdf).

¹²⁷ La Hacienda Pública Municipal está constituida por los bienes, ingresos y obligaciones que forman su activo, y pasivo, así como los demás bienes y rentas cuya administración corresponda al ente municipal,

¹²⁸ *Ibid.*

de la República¹²⁹, por medio de la cual corresponde a los municipios crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que la Ley General Tributaria Municipal les otorga.

La referida potestad, que se le atribuye por mandato constitucional o legal, implica la posibilidad jurídica de exigir percepciones económicas con respecto a personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción. Dicho atributo nace directamente de la Constitución de la República, pero también está sujeto a la ley, la cual restringe su ejercicio. Esto quiere decir, que la Carta Magna dispone que sea por ley que se desarrollen las reglas de contenido material y de producción jurídica que sirven para determinar la validez o invalidez de las disposiciones municipales que crean tributos.¹³⁰

Con respecto a los impuestos municipales, la facultad tributaria en la materia, se reduce a tener únicamente iniciativa de proponer a la Asamblea Legislativa sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas.

La particularidad especial de los tributos municipales radica en su ámbito espacial de aplicación, ya que los mismos se instauran con la finalidad de hacer llegar a la Administración Municipal los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines dentro de su circunscripción territorial, lo que usualmente también se inspira en políticas de descentralización del gobierno, cuyo objetivo es que las autoridades locales puedan tomar decisiones propias sobre su esfera de competencia.

En virtud a lo dispuesto en la Ley General Tributaria Municipal, las localidades cuentan con facultades de determinación de la obligación tributaria

¹²⁹Constitución de la República de El Salvador.

¹³⁰Sentencia de Amparo, Referencia 874-2002 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia).

municipal, que no es más que el acto por medio del cual se declara que se ha producido el hecho generador de un tributo municipal, que identifica al sujeto pasivo y calcula su monto o cuantía.

Así mismo, la existencia de la potestad tributaria municipal, ha llevado al legislador secundario a regular su actividad mediante la ley relacionada, la cual establece textualmente lo siguiente: “Es el vínculo jurídico personal que existe entre el Municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca”.

2.11.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

Los tributos municipales, son también llamados tributos locales por la doctrina internacional, la Ley General Tributaria Municipal los denomina tributos municipales y los define como “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”. Esta definición no establece quienes son los creadores de los tributos, solo traza que su producto recaudatorio debe servir para nutrir las arcas municipales.¹³¹

Para que un tributo pueda ser municipal existen requisitos y Sainz De Bujanda los enumera en dos, el primero es que posea una participación interna, en otros términos que en la ordenación de sus elementos estructurales, tengan cierta colaboración dentro de los límites establecidos por

¹³¹*Ley General Tributaria Municipal. cfr. Con el Art. 11*

la ley local; y el segundo establece que, en el producto recaudatorio del tributo se destina la financiación del presupuesto local.¹³²

Los tributos municipales se caracterizan porque son una prestación pecuniaria, lo que implica el ejercicio del poder de coerción del Estado; son unilaterales, es decir no existe necesariamente una prestación directa por parte del Estado, lo cual es aplicable en el caso de los impuestos municipales, no así en las tasas y contribuciones especiales.

Los tributos deben tener origen en un acto materialmente legislativo, pues es ajustable el principio *nullum tributo sine lege*; y tienen como finalidad sufragar los gastos públicos específicamente de la municipalidad.

2.11.2 CONCEPTO DE TASAS MUNICIPALES

Hay sectores de la doctrina que consideran que la tasa municipal no tiene atributos propios, que permitan identificarla como tributo independiente, y llegan a sostener que es posible enmarcarla entre los impuestos o que ni siquiera ostenta naturaleza tributaria y simplemente constituye un precio.¹³³

Mientras que otro sector sostiene que las tasas locales no pueden ser un precio, puesto que son cobradas por medio de la aplicación de ordenanzas y presuponen obligatoriedad en la prestación de un servicio, es decir el pago de los mismos por parte de los ciudadanos, lo cual obliga al municipio a entregar un servicio determinado, por ejemplo el alumbrado público, saneamiento, cementerios, tiangué, mercados, registro ciudadano, entre otros.

¹³²Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero*.

¹³³Mauricio Alfredo Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario: derecho tributario v2*. (Bogotá: Temis, 2005).

Las tasas municipales son retribuidas con servicios públicos, los cuales son de diferente naturaleza, unos de mayor o menor importancia para atender los gastos de las funciones propias del municipio. Estas eran fijas según la categoría o grado de los servicios prestados o de los sujetos obligados.¹³⁴

En cuanto a las tasas por servicios, se refiere al cobro de los tributos cuya base imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la prestación de una actividad que se refiere afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, contribuyente o usuario de los mismos.¹³⁵ A diferencia de los impuestos, el cobro de tasas y derechos municipales supone una obligación ligada a la contraprestación de un servicio municipal, por parte de las entidades locales al contribuyente como receptor de los mismos.

La Ley General Tributaria Municipal las define como “Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestado por los municipios”.¹³⁶ Por tal razón es posible individualizar la prestación del servicio a los receptores del mismo, es decir quien no paga el servicio legalmente no tiene derecho a recibirlo, otra característica importante se refiere al destino de la recaudación y a las necesidades de financiar los costos de prestación de los mismos.¹³⁷ Los ingresos por tasas

¹³⁴Horacio A García Belsunce, *Estudios financieros* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966). Cuando se hace mención de que las tasas eran según los sujetos obligados también hay que aclarar que es según el servicio prestado, porque hay ciertas tasas que van encaminadas solo a un sector en específico de la población del municipio, entonces solo ellos se ven beneficiados por ese servicio y solo a ellos se les cobra el tributo municipal que ha sido impuesto por la ordenanza municipal.

¹³⁵Oscar Edmundo Anaya, *Las finanzas municipales en El Salvador 2003 - 2007*, 1. ed, Temas de actualidad 8 (San Salvador, El Salvador: Fundaungo, 2008).

¹³⁶*Cfr.* Con la Ley General Tributaria Municipal, Art.5.- *Op.cit.*

¹³⁷*Op.cit.* Valdes Costa. .

deben ser utilizados para costear la prestación o el mejoramiento de los servicios, asegurando la continuidad y calidad.

2.11.3 CARACTERÍSTICAS DE LAS TASAS MUNICIPALES

Amplios sectores de la doctrina tipifican las tasas municipales como una modalidad de tributos diferentes de los impuestos y de las contribuciones¹³⁸, esto es porque como gravamen, envuelve una obligación *ex lege* cuyos presupuestos deben estar definidos por la ley, ordenanza o el acuerdo respectivo, esta es una característica relevante de este tributo.

Otra particularidad es que su pago tiene los alcances en contrapartida por la prestación de un servicio de naturaleza divisible. En este sentido, las tasas se diferencian del impuesto porque permite dividir o fraccionar el servicio de manera que pueda identificarse de forma plena al destinatario, debido a la prestación que éste recibirá por el pago de la tasa que la ordenanza le ha impuesto, el cual debe efectuarse en dinero, que en ningún momento el pago que se hace por la prestación del servicio se efectuará en especie o se recibirá otro tipo de cancelación.

En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta característica es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que no puede ser efectuada por un ente privado.¹³⁹

¹³⁸Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*.

¹³⁹Sala De Lo Civil, *Líneas Y Criterios Jurisprudenciales* (El Salvador, 2013), <http://www.jurisprudencia.gob.sv/visormlx/webIj/Civil/lcivil2013.pdf>.

Esta retribuye los servicios inherentes a las funciones de la municipalidad, de los cuales según el criterio de Valdés Costa, revisten tal condición en la medida que no pueden ser concebidos como prestados por los particulares, tampoco en este aspecto la doctrina es unánime y es viable aludir a dos tendencias encontradas, la primera entre los defensores sobresalen Dino Jarach y Gian Petro Borrás, los cuales se orientan a sostener que la naturaleza del servicio inherente a la soberanía del Estado no es indispensable que se configure la tasa porque en tal caso, la noción misma del tributo está sujeta a cambios permanentes de la concepción del Estado.

Retomado del Código Tributario para América Latina, se entiende que hay servicios que son inherentes y propios del Estado, ejemplo de estos pueden ser la seguridad policial o la administración de justicia que comúnmente gozan de gratuidad en la mayoría de los casos pero excepcionalmente se les podría calificar como tasas.

El monto debe ser razonable, no pueden tener un cobro excesivo con el fin de enriquecerse, debe ser equilibrado, debido a que el servicio que prestan es solo para solventar sus gastos, por lo cual no se debe sobrecargar económicamente a los contribuyentes.

Es estrictamente territorial¹⁴⁰, porque aún en el aspecto tributario la territorialidad es importante, particularmente se observa en cuestiones de Derecho penal, administrativo, civil, pero en materia tributario en pocas ocasiones se observa esto, para entenderlo hay que explicar en qué sentido va encaminada la territorialidad.

Se aplica de manera concreta a través de la ordenanza municipal por medio de la cual son creadas, va específicamente a una circunscripción

¹⁴⁰García Belsunce, *Estudios financieros*.

territorial donde habitan los contribuyentes o el servicio es prestado a los administrados, a lo que de manera coercitiva se les recargará el pago de esa tasa por la prestación de un servicio, porque no se le exigirá el pago a los contribuyentes que ya sobrepasen los límites territoriales de municipio a municipio.

El destino de la tasa es la financiación del servicio o actividad que la origina es evidente que la naturaleza del tributo que ostenta la tasa está destinada al servicio, actividad o utilización del bien originario del pago.

2.11.4 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS MUNICIPALES

El municipio utiliza las tasas en forma preponderante en la esfera de su competencia, pudiendo afirmarse que con ellas cubren la mayor parte de sus ingresos¹⁴¹. Por lo que se ha reconocido a las tasas como una especie del género de tributos con sustento en el poder fiscal del municipio.¹⁴²

El tributo es una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por la localidad en virtud de la potestad tributaria que le asigna la Constitución de la República, y da lugar a realizaciones de derecho público. La relación que se establece entre el Estado, el titular del poder tributario y los contribuyentes responsables a que deben satisfacer las prestaciones jurídicas de contenido patrimonial impuestas por el gobierno local, la cual se denomina obligación tributaria.

Dentro de la clasificación de los tributos se encuentran las tasas, cuya principal característica radica en que se cobra en forma coactiva al sujeto

¹⁴¹ En tal sentido podemos establecer la necesidad que tienen los municipios de crear tasas, la cual es suscitada por la razón de cubrir sus gastos, tales como los servicios que se le prestan a los administrados, como se ha desarrollado y se tiene por establecido el pago de la tasa lleva inmersa la prestación de la cual el contribuyente requiera.

¹⁴² Alejandro Menéndez Moreno, España, *Derecho financiero y tributario español: normas básicas* (Valladolid: Lex Nova, 2011).

obligado, en concepto de una contraprestación por un servicio público divisible que la autoridad presta. La naturaleza de este tributo, asume su carácter en razón de tratarse de un “recurso derivado” del Estado; pertenece a la familia de los gravámenes, tradicionalmente clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁴³

Lo que en definitiva permite identificar la naturaleza tributaria de la prestación, en este aspecto es lo que atañe al importe por pagar, no hay propiamente un acuerdo de voluntades ni siquiera la adhesión de una de las partes a las cláusulas que le impone la otra, debido a que es la ley o la ordenanza la que regula las condiciones de cuantificación del tributo.

Se determina que la naturaleza de las tasas, principalmente es la de ser un tributo de carácter público, que tiene como finalidad, el pago de una determinada cantidad de dinero al Estado, por la prestación de un servicio.

2.12 LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Los impuestos municipales son una contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercaderías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.¹⁴⁴

Para Muñoz Rodríguez, son impuestos creados por el Estado con el fin de proporcionar a los municipios fuentes de ingresos propios, pero tienen que ser exigidos y gestionados por las municipalidades obligatoriamente.¹⁴⁵

¹⁴³Código Tributario *Cfr.* Artículo 4

¹⁴⁴Guillermo Cabanellas, *Diccionario enciclopédico de derecho usual* (Buenos Aires, Argentina: Heliasta, 2006).

¹⁴⁵Muñoz Rodríguez Roberto, *Impuesto de sociedades* (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2013).

Se basa en el reconocimiento constitucional de la autonomía municipal sobre el ámbito financiero, que ha permitido entrever un futuro para las municipalidades poniendo fin a la crónica realidad de insuficiencia de recursos de los gobiernos locales.¹⁴⁶

La base legal de la tributación municipal que regula a la vez la autonomía local, se encuentra en la Constitución de la República, en el capítulo correspondiente al Gobierno Municipal donde se establece que estos serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, y se regirán por un Código Municipal que sentará los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas. La Carta Magna enumera los elementos que comprenden la autonomía del municipio.¹⁴⁷

También faculta a las municipalidades para que puedan elaborar las tarifas de impuestos y sus reformas, para proponerlas como iniciativa de ley ante la Asamblea Legislativa¹⁴⁸, obteniendo los Concejos Municipales por medio de esta la potestad de crear, modificar y suprimir impuestos municipales, para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca, y una vez aprobado el acuerdo municipal debe ser publicado en el diario oficial.

Los impuestos municipales son una clasificación particular de la tributación, en general creados y aplicados por los gobiernos locales, con el

¹⁴⁶ *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.*

¹⁴⁷ Constitución de la República. *Cfr.* Art. 204.

¹⁴⁸ GERMAN AGENCY FOR TECHNICAL COOPERATION, *Sistemas tributarios de los gobiernos locales en el Istmo Centroamericano* (ISTMO CENTRO AMERICANO: CEPAL, 2014), <http://www.cepal.org/es/publicaciones/7437-sistemas-tributarios-de-los-gobiernos-locales-en-el-istmo-centroamericano>.

objeto de obtener financiamiento para el desarrollo de las actividades propias del municipio como entes autónomos.

En razón a la confusión de competencias entre el gobierno central y el gobierno local, con la finalidad de normar y modernizar los diversos cobros que realizan los municipios, en 1991 se decretó la Ley General Tributaria Municipal, por medio de la cual se originó la reglamentación y delimitación de los conceptos de cobro que los gobiernos locales pueden realizar, y se establecieron tres formas de cobros; los cuales son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁴⁹ Es así como se colige que los impuestos municipales son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.¹⁵⁰

El hecho generador de los impuestos municipales puede recaer sobre las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios, sea cual fuere su giro o especialidad; sobre cualquier otra actividad de naturaleza económica¹⁵¹, que se realice en la comprensión del Municipio y sobre la propiedad inmobiliaria situada en el mismo.

Esto significa que los ingresos recaudados por los impuestos municipales se utilizan para financiar servicios generales e indivisibles que presta la municipalidad a la población local. Por lo que los ingresos

¹⁴⁹Ley General Tributaria Municipal. Cfr. Con el Art. 3.

¹⁵⁰Antonio López et al. *Guía de Tributación Local* (El Derecho Editores, 2009). En función de la capacidad económica de los sujetos se someten a gravamen, los cuales se clasifican en: *Impuestos Directos* que son aquellos que gravan manifestaciones de capacidad económica, como la obtención de renta o la posesión de un patrimonio 2- e *Impuestos Indirectos* que tienen por manifestaciones de capacidad económica, la circulación de riquezas o el consumo de servicios.

¹⁵¹ Se debe aclarar que los impuestos municipales únicamente pueden gravar la actividad económica realizada en la circunscripción del municipio o la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo, siendo lo usual que las leyes de impuestos municipales se decanten por gravar la actividad económica antes que la propiedad inmobiliaria.

provenientes de la recaudación de los tributos no pueden utilizarse para financiar servicios y gastos específicos.¹⁵²

Lo anterior hace referencia a que no existe una relación de obligatoriedad de contraprestación de servicios, por lo tanto, existe independencia entre la obligación impositiva y la actividad pública municipal respecto de los contribuyentes. Como ejemplo de estos servicios pueden mencionarse la pavimentación, ornato, seguridad, mantenimiento de calles, entre otros.¹⁵³

La afectación de los impuestos se refiere a que pueden recaer sobre la actividad que realizan las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios o cualquier otra actividad económica legal que se realice dentro de la comprensión territorial del municipio, así como también existen impuestos a la propiedad inmobiliaria conocidos en algunos países como el impuesto predial.¹⁵⁴

2.12.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

En este apartado se desarrollarán las características propias de los impuestos municipales, tributos creados por los gobiernos locales, a través de la autonomía que le es conferida por la Constitución de la República.

Es un impuesto municipal, local o territorial; el que es aplicable desde el reconocimiento de las municipalidades como entes autónomos; la existencia del municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia segura

¹⁵²FUNDAUNGO.

<https://www.google.com/maps/d/viewer?mid=zCIRnclW4Y8o.kTVzgSvrCScU>.

¹⁵³*Ibid.*

¹⁵⁴*Ibid.*

en su régimen municipal, basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional.¹⁵⁵

Es de aclarar que los municipios son organismos de gobierno de carácter esencial y tienen un ámbito propio de administrar. No cabe duda que el término régimen no es utilizado solamente como régimen político sino que también se refiere a un sistema, entendiéndolo como una organización de gobierno propio y autónomo.¹⁵⁶ Por lo que permite concebir al municipio como una entidad de derecho público políticamente descentralizada.¹⁵⁷

El tributo de la autonomía es aplicado en un ámbito espacial determinado y desde la jurisdicción de un municipio con independencia territorial donde se desarrolla o nace el hecho imponible, sea del dominio público o privado, del sujeto pasivo donde se formen los elementos del hecho generador.

El aspecto espacial es importante, así como lo expresa Jarach, los hechos imponibles establecidos por la ley en su aspecto objetivo deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la misma ley y automáticamente excluye los hechos imponibles, los cuales responden a la delimitación objetiva con respecto al espacio que la ley determina para el ejercicio de su poder fiscal.¹⁵⁸

Es un tributo que grava la actividad lucrativa, característica que es importante porque produce el ejercicio de la industria, servicio, comercio o de

¹⁵⁵Spisso y Bidart Campos, *Derecho constitucional tributario*.

¹⁵⁶C.S. Viamonte, *Manual de derecho constitucional*, Colección universitaria (Kapelusz, 1964), <https://books.google.com.sv/books?id=m3EmngEACAAJ>.

¹⁵⁷G.J.B. Campos, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Tratado elemental de derecho constitucional argentino (Ediar, 1986), <https://books.google.com.sv/books?id=c71NAAAAMAAJ>.

¹⁵⁸*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*.

índole similar, de carácter independiente, aun cuando estas actividades se realicen de hecho, es decir, que el contribuyente o responsable actúe sin obtención previa de la licencia.

Cuando se trata de actividades industriales y comerciales, el factor de conexión o elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio, es la existencia de un establecimiento permanente, sede o infraestructura física, en el cual el contribuyente desarrolla sus actividades en forma habitual y con carácter lucrativo, sin importar si su acción esté destinado a mercados ubicados en otros municipios.¹⁵⁹

En relación al de ejecución de obras o prestación de servicios, el factor de conexión o elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio, es la presencia física más o menos prolongada del contribuyente o responsable en el lugar donde se ejecute la actividad o se preste el servicio, aun cuando no cuente con un establecimiento permanente.¹⁶⁰

Es un impuesto directo porque no puede trasladarse a otro sujeto, es decir, se exigen de la misma persona¹⁶¹, ya que grava manifestaciones mediatas de riquezas y mide la capacidad económica del contribuyente al aplicarse directamente sobre los ingresos brutos.

Es de mencionar que los impuestos directos no solamente se determinan en el traslado de un sujeto a otro, para que se pueda realizar el pago, sino más bien que la naturaleza del hecho generador pueda dar lugar a

¹⁵⁹Lecciones De Hacienda Pública Municipal Consideraciones.

¹⁶⁰*Ibid.*

¹⁶¹*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.*

que sea trasladado a otra persona que tenga el mismo hecho imponible, y que la ley así lo establezca.¹⁶²

Es un impuesto proporcional porque mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.¹⁶³El monto del gravamen a pagar se determinará sobre la base de los ingresos brutos, aunque se fije un mínimo imponible para cada actividad económica lucrativa, de industria, comercio o servicios.

Este tipo de impuesto consiste en determinar el monto como alícuota constante de la base imponible como por ejemplo y el caso de mayor importancia es el del impuesto proporcional a las rentas, pero también es importante el impuesto proporcional a la venta, al gasto, al patrimonio de las personas físicas; el impuesto correspondiente a los beneficios de la empresa y el impuesto conforme al capital de la empresa.¹⁶⁴

2.12.2 NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Conforme a los conceptos precedentes dados por Giannini, el impuesto no tiene más fundamento jurídico que se justifique que el que se encuentra sujeto a la potestad tributaria del Estado, que en virtud de esa potestad, exige coactivamente a los ciudadanos.¹⁶⁵

Por lo tanto parte de su naturaleza jurídica como la de todos los tributos, como institución de Derecho Público, este no es bilateral como suele pasar en los contratos, aunque en este si existen dos sujetos, estos son el Estado o las municipalidades, en la relación jurídico tributaria que estos tienen con los

¹⁶²H.A.G. Belsunce, V.O. Díaz, y R.O. Asorey, *Tratado de tributación: derecho tributario* (Astrea, 2003), <https://books.google.com.sv/books?id=U8A4twAACAAJ>.

¹⁶³*Ibid.*

¹⁶⁴D. Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Abeledo-Perrot, 1999), <https://books.google.com.sv/books?id=R3YJAAAACAAJ>.

¹⁶⁵ Villegas Héctor, *Op.cit.* P-72

contribuyentes, se le cobra el impuesto a este último pero no se le da una contraprestación como en el de las tasas, el Estado coactivamente le exige el pago del impuesto al contribuyente.

Los impuestos municipales no pueden ser creados al arbitrio de las municipalidades o a través de una ordenanza municipal, lo que sucede es que por ser de naturaleza pública, el legislador dejó ese control, a cargo de la Asamblea Legislativa quien es la encargada de aprobarlos, luego de ser presentada la iniciativa de ley por la municipalidad a través de los concejos municipales.

CAPITULO 3

ANÁLISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL REFERENTE A LAS TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES

SUMARIO: 3.1. Constitución de la República de El Salvador; 3.2. Código Tributario; 3.3. Código Municipal; 3.4. Ley General Tributaria Municipal

En este capítulo se analizarán los presupuestos legales concernientes a la diferencia entre tasa e impuesto municipal por su naturaleza y no por su denominación, desde una perspectiva legal y jurisprudencial, en las cuales se enmarcarán aquellos aspectos que son de interés para enfatizar en el precedente de los mismos y que puedan esclarecer algunas circunstancias que provocan confusión entre ambas denominaciones.

3.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR

La Constitución de la República, como Carta Magna de una nación, es en la que se plasman todos los derechos y garantías que tutelan a las personas, así como también los principios que velan por el fiel cumplimiento del sistema normativo del país. En ésta, se analizarán aspectos concernientes a la autonomía de los municipios específicamente en materia tributaria.

Bajo la tutela del principio de reserva de ley establecido por el referido cuerpo legal corresponde a la Asamblea Legislativa decretar impuestos y tasas; su contenido alude a la certeza derivada en que los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les competen con la observancia de los principios constitucionales.¹⁶⁶

¹⁶⁶Sentencia de Inconstitucionalidad, Ref.138-2013 (El Salvador, Sala de Lo Constitucional, 2014). La cual regula en su Art. 131 ordinal. 6º, la facultad de la Asamblea decretar impuestos tasas en cumplimiento del principio de Reserva de Ley,

Con el límite formal al poder tributario del Estado, se pretende reducir el ámbito de discrecionalidad del Órgano Ejecutivo en el establecimiento de los tributos. Desde una dimensión individual, tiene como finalidad garantizar, por un lado, el derecho de propiedad frente a las injerencias arbitrarias del poder público, y por el otro, el principio de auto imposición, el cual se refiere a que los ciudadanos no paguen más contribuciones que aquellas a las que sus legítimos representantes han prestado su consentimiento.¹⁶⁷

En cuanto a la autonomía de los municipios, esta refiere que son independientes en lo económico, técnico, y administrativo, estableciendo desarrollar en la ley secundaria el objeto, los principios constitucionales relativos a la organización, funcionamiento y el ejercicio de las potestades autónomas que corresponden a los gobiernos locales.

Y se traduce en la atribución del gobierno municipal para regular, dirigir y administrar, dentro de su territorio, todo lo que respecta a su competencia, la cual está referida concretamente al bien común local. Así la gestión municipal debe buscar mejorar la calidad de vida de todos sus habitantes a través de programas de carácter social, económico y educativo, en coordinación con el gobierno central y demás entes públicos y privados que ejerzan funciones de interés general.

También es comprendida entre sus potestades, el nombramiento y remoción de sus propios funcionarios, la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones especiales para la realización de obras determinadas, el decretar su presupuesto de ingresos y egresos, entre otras como, la libre

¹⁶⁷Sentencia de Amparo Referencia 611-2012, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia., 2014).

gestión de las materias de su competencia, la producción de reglamentos y ordenanzas locales.¹⁶⁸

La Sala de lo Constitucional ha hecho referencia a lo que dispone la Carta Magna en cuanto que esta, atribuye a los Municipios la potestad de crear tasas, disposición que luego desarrolla la ley secundaria denominada Ley General Tributaria Municipal, en la cual establece, como competencia de los Concejos Municipales crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, mediante la emisión de una ordenanza¹⁶⁹, es decir que se refiere a la competencia del gobierno local en la creación de impuestos, se concluye por tanto que está cubierto por el principio de reserva de ley y va dirigido al creador de los tributos.¹⁷⁰

La Constitución de la República regula que los Municipios no pueden dispensar el pago de tasas municipales excepto, cuando se haya demostrado que su único ingreso es proveniente de una pensión¹⁷¹, por lo que se entiende, que sustrae a la ley la competencia para eximir o dispensar el pago de tasas municipales. Es decir que la Constitución realiza un reparto de competencia a favor del Municipio y en detrimento de la ley, en materia de tasas municipales.

3.2. CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario es una ley secundaria que contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos y a los gobiernos locales.

¹⁶⁸Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 31-200 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia., 2000).

¹⁶⁹Sentencia definitiva Referencia 95-D-3, (El Salvador, Sala de lo Contencioso y Administrativo, 2003).

¹⁷⁰Sentencia de Amparo Referencia 913-2003, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia., 2003).

¹⁷¹ Regulado en el Art. 205 en relación a lo estipulado en el Art. 220 Inc. 2º de la Constitución de la República.

Dentro de esta normativa, es importante una definición de tributos, entendiéndolos como la obligación que establece el Estado para el pago de los impuestos, por medio de la Asamblea Legislativa; o el Municipio para el caso de contribuciones especiales y tasas, actuando en el ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, éste debe estar encausado a brindar una regulación que debe ser objetiva e igualitaria de conformidad a la naturaleza de cada actividad.¹⁷²

A partir de este concepto, la jurisprudencia extrae los elementos que lo componen de la siguiente manera.¹⁷³ En primer lugar, se establece que el elemento esencial del tributo es la coacción, manifestada especialmente en la prescindencia de una contraprestación voluntaria y espontánea realizada por el sujeto obligado. Debido a este carácter, se hace necesario establecer un límite formal a la misma, el cual se traduce en el hecho que no puede haber tributo sin ley previa que lo cree.

Por otra parte, es característico que en la economía salvadoreña y en el ordenamiento jurídico, el canon tributario sea en dinero, aunque ello no obsta que en algún momento se establezcan contribuciones en especie, pues basta con que dicha prestación sea pecuniariamente valuable y que concurren los otros elementos caracterizadores para que constituya un tributo.¹⁷⁴

En cuanto a la finalidad de los tributos, esta recae en la obtención de recursos destinados a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de

¹⁷²Sentencia Definitiva, Referencia 38-U-2000 (Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2007).

¹⁷³Sentencia de Amparo, Referencia 43-2006 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012).

¹⁷⁴Sentencia de Amparo, Referencia 38-2013 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

necesidades públicas. Sin embargo, este objetivo puede no ser el único; a veces, el tributo puede perseguir fines extra fiscales, es decir, ajenos a la obtención de ingresos. Así, están los aranceles aduaneros para la protección de la producción interna del país y de impuestos con fines de desaliento o incentivo de determinadas actividades privadas.

La finalidad extra fiscal adicional no constituye la esencia jurídica del tributo, sino la utilización para objetivos económico sociales de una herramienta de intervencionismo; es decir, el Estado puede recurrir a medidas tributarias para intervenir activamente en la economía nacional, orientándola a generar beneficios a la comunidad.

La Sala de lo Constitucional¹⁷⁵ señala tres elementos conformadores del tributo: la realidad económica o social susceptible de convertirse en objeto del tributo y que desempeña una función de fundamentación extra positiva de éste; la formulación normativa del supuesto de hecho que, al realizarse, genera la obligación de pagar el tributo; y finalmente, la realización fáctica del supuesto por un sujeto, que a partir de tal realización, queda obligado a pagar el tributo.

La Sala en mención plantea una clasificación de los tributos, catalogándolos en tres que son, impuestos, tasas y contribuciones especiales:

El impuesto, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente, el elemento propio y de carácter positivo de éste es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. A veces se le define como "el tributo exigido sin contraprestación"; esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento

¹⁷⁵En la sentencia de 8-X-1998.

objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa.

Se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice al respecto o que lo beneficie. Por ello, el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva, por ejemplo percibir una renta, poseer patrimonio, realizar un gasto. En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree más adecuados para expresar cifras concretas.

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad o servicio del Estado o Municipio divisible e inherente a su soberanía, encontrándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

Las contribuciones especiales¹⁷⁶ son los tributos que se exigen para la satisfacción de intereses generales mediante la realización de obras o actividades especiales del Estado, que conllevan a la vez ventajas y beneficios individuales o a grupos sociales. Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivarse tanto de la realización de una obra pública, como también de servicios o actividades estatales especiales. Precisamente, este beneficio es el criterio que determina la existencia del tributo, puesto que entraña una ventaja económica a un aumento de riqueza y, por consiguiente, un indicativo de capacidad contributiva.

Para el Código Tributario el impuesto se define, como el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios,

¹⁷⁶*Ibid.*

actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.¹⁷⁷

La Sala de lo Constitucional¹⁷⁸ indica que el elemento propio del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Se deduce que la nota distintiva del impuesto se encuentra en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que a diferencia de las otras especies tributarias no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Por ello, el hecho imponible consiste en una situación que tiene idoneidad abstracta para revelar capacidad contributiva.¹⁷⁹ En tales casos, la cuota tributaria es graduada conforme a los criterios que se creen más competentes para expresar en cifras concretas la dimensión justa de la obligación

El Código establece que las tasas son aquellos tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente, pero no se debe confundir con la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.¹⁸⁰

De este concepto, la jurisprudencia extrae las características esenciales de las tasas que son¹⁸¹: por su carácter tributario, una prestación que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio y que, por lo mismo, debe establecerse y delimitar su contenido mediante ley; su hecho generador lo conforma un servicio o actividad que realiza el Estado y que está vinculado

¹⁷⁷ Código Tributario *Cfr.* Art. 13.

¹⁷⁸ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 27-2005 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005).

¹⁷⁹ Por ejemplo, percibir una renta, poseer patrimonio o realizar un gasto.

¹⁸⁰ Código Tributario *Cfr.* Art. 14.

¹⁸¹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 27-2005.

con el sujeto obligado al pago; el producto de la recaudación es destinado al mantenimiento del servicio o actividad respectiva; debe tratarse de un servicio o actividad divisible, a fin de posibilitar su particularización y la actividad o servicio debe ser inherente a la soberanía estatal; en otros términos, nadie más que el Estado o los Municipios están facultados para realizarla.

De estas características se determina que la nota distintiva de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contrapartida, entendida ésta como vinculación del hecho imponible con un servicio o actividad del Estado o Municipio, que se particulariza en el contribuyente, y que dicha prestación no puede ser determinada por un ente privado.

El presupuesto de hecho en las tasas se genera a través de una obligación de pago por la prestación potencial de un servicio o actividad estatal, por lo que corresponderá 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, la expedición de certificaciones o documentos hasta la prestación de servicios sanitarios, pasando por el examen de proyectos urbanísticos, licencias para construcción, recolección de basura, y tratamiento de desechos sólidos.¹⁸²

Los sujetos pasivos de las tasas que quedan obligados a pagarlas, son las personas naturales o jurídicas que han recibido los servicios o actividades públicas que constituyen su hecho imponible. 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

¹⁸²Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 506-2014 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

financiación de los servicios públicos de que se trate deberá hacerse a través de impuestos o contribuciones especiales.¹⁸³

Para la determinación del importe de las tasas, deben tomarse en cuenta todos los aspectos relativos al servicio o actividad que realiza el Estado. Así, deben valorarse elementos como: los gastos directos e indirectos que ocasiona la prestación de los mismos o la actuación de la administración, incluidos los de carácter financiero y los que garanticen su mantenimiento, la importancia o necesidad del servicio o actividad, el grado de utilidad que el mismo presta a la colectividad o al individuo en quien se singulariza.

3.3. CÓDIGO MUNICIPAL

El Código Municipal es un ordenamiento por medio del cual se regula el actuar del gobierno local, estableciendo su autonomía, los tributos de su competencia; y la recaudación de los mismos.

La percepción de los impuestos y las tasas municipales son importantes debido a que el producto de éstos forman parte de los ingresos del municipio según lo establecido en el referido decreto legislativo, donde se establece la autonomía de los municipios en lo que respecta a la creación de tributos.¹⁸⁴

Determinándose la autonomía del municipio en cuanto a la emisión de ordenanzas para crear, modificar y eliminar tasas por servicios y contribuciones públicas para la realización de obras de interés local. A continuación se describen cada una de las facultades de los Concejos Municipales respecto de la creación de tasas.

¹⁸³Sentencia de Amparo, Referencia 587-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

¹⁸⁴Código Municipal .Cfr. Art. 63 N° 1, y 3 Ord 1 y 6 .

Ésta debe estar regida por el principio de proporcionalidad, según lo establece la Sala de lo Constitucional, sus elementos son: la idoneidad de los medios empleados en el sentido que la duración e intensidad de los mismos deben ser los exigidos por la finalidad que se pretende alcanzar; la necesidad de elegir la medida menos lesiva para los derechos fundamentales es la que permite alcanzar el propósito perseguido con el menor sacrificio de los derechos e intereses del afectado; y la ponderación de beneficios, a fin de determinar la existencia de una relación razonable o proporcionada de la medida con la importancia del bien jurídico que se persigue proteger.¹⁸⁵

El municipio es autónomo para elaborar tarifas de impuestos y sus respectivas reformas para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, siempre con absoluto respeto a los límites que prescribe la Constitución.¹⁸⁶ Es preciso dejar en claro que las municipalidades deben de respetar los principios constitucionales, y sobre todo el principio de Reserva de Ley.

La jurisprudencia establece que en materia de impuestos municipales, para que las iniciativas de Ley no adolezcan de ilegalidades, se debe contar con la participación de los respectivos Concejos Municipales, respaldándose en el mandato constitucional que establece que “salvo prueba en contrario, solamente los Municipios, por medio de sus Concejos Municipales, se encuentran facultados para elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a

¹⁸⁵Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 56-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia., 2009).

¹⁸⁶Sentencia de Amparo, Referencia 600-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

las mismas...”¹⁸⁷ es decir que no hay otro ente autorizado para la elaboración de las referidas tarifas y su facultad está limitada en ese acto.¹⁸⁸

3.4 LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL

Ésta es uno de los principales ordenamientos jurídicos en esta materia; debido a que en ella se establecen los principios básicos y el marco normativo general que requieren los gobiernos locales para ejercer y desarrollar su potestad tributaria de acuerdo a la autonomía que éstas poseen. Estableciendo los tributos municipales; que son las prestaciones generalmente en dinero que los municipios en el ejercicio de sus facultades tributarias exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines.

La Ley establece que los tributos municipales, están conformados por impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los primeros son entendidos como tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación individualizada; en cuanto a los segundos son los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los gobiernos locales; los últimos se caracterizan porque el contribuyente recibe un beneficio especial, real o presunto derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los municipios. De lo anterior solo se realizará un análisis jurídico de las tasas e impuestos en materia tributaria municipal por ser el centro de análisis.

La finalidad de la ley, es regular y determinar los principios por los cuales se regirá el marco normativo general que requieren los Municipios para

¹⁸⁷Sentencia Definitiva, Referencia 320-2008 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2008).

¹⁸⁸Sentencia Definitiva, Referencia 292-2008 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2013).

ejercitar y desarrollar su potestad tributaria, la cual es establecida por la Constitución de la República.¹⁸⁹

Para la Sala de lo Constitucional, la potestad tributaria es una manifestación de la soberanía del Estado y por tanto, tiene sus límites en la propia Constitución de la República; es decir, todo tributo para ser constitucionalmente válido, debe respetar no sólo las formas sino también los principios materiales que la misma Carta Magna establece.¹⁹⁰

Puede advertirse entonces, que existen límites formales y límites materiales a la potestad tributaria; entre los primeros se encuentra el principio de reserva de ley o legalidad tributaria, mientras que en los segundos están los principios de igualdad, proporcionalidad, razonabilidad o equidad fiscal y el de capacidad contributiva.¹⁹¹

El principio de capacidad económica o contributiva también llamado capacidad de pago, consiste en la aptitud económico social de una persona para contribuir al sostenimiento del Estado, enfocándose más en las posibilidades que en las ideas de sacrificio económico; por ello, de acuerdo a la doctrina tributaria, la capacidad económica se mide por índices de patrimonio, renta, o por indicios de gastos, transacciones, etc.

En efecto, en la tarea de concretar normativamente el principio de capacidad contributiva, la doctrina define los hechos indicativos de capacidad económica, a través del denominado principio de normalidad, que según el legislador, cuando se configura una determinada situación como hecho

¹⁸⁹ El Art. 1 de la Ley General Tributaria Municipal en relación con el Artículo 204 ordinales 1° y 6° de la Constitución de la República

¹⁹⁰ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 31-200 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2004).

¹⁹¹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 21-2004 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005).

imponible, está atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de esa capacidad.

Por otro lado, se sostiene de forma abstracta que este principio propicia que los tributos no sólo se establezcan en beneficio del fisco, sino también del contribuyente, pues existen situaciones en las cuales éstos se ven perseguidos administrativa o judicialmente por los organismos recaudadores, en virtud de situaciones tributarias formales que no son demostrativas de la realidad económica, con lo cual vulnera dicho principio.

Entonces, la capacidad económica es un principio tributario que tiende a evitar la arbitrariedad y la cantidad mínima que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentre afectada a la satisfacción de las necesidades de su titular, pues responde al propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por los órganos emisores, respetando su libre configuración normativa y su valoración política de la realidad económica.

Finalmente, en una visión más amplia de la capacidad económica se establece una relación con otros principios del ordenamiento tributario, tales como el de igualdad y el de progresividad, siendo este último una manifestación del principio constitucional de proporcionalidad.

El cual requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción con el costo del servicio, la contraprestación pública o la capacidad contributiva de los obligados, dependiendo el tipo de tributo. Vinculado a este principio se encuentra el de progresividad, según el cual la alícuota o porcentaje del impuesto se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible.

Este principio exige que en las intervenciones del Estado en la esfera privada defendida por los derechos fundamentales, y que los medios soberanos utilizados se mantengan en proporción adecuada con los fines

perseguidos. La proporcionalidad de una regulación o acto ha de establecerse, con referencia al objeto de protección y ordenación intentado en cada supuesto, al derecho fundamental que resulte o pudiere resultar lesionado.

De acuerdo a la Constitución de la República, los tributos deben emitirse en relación equitativa. Este mandato, contiene sin lugar a dudas la base constitucional que hace exigible el cumplimiento de los límites materiales de la potestad tributaria.¹⁹²

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad, debe guardar todo tributo independientemente de su naturaleza, debido a que dicha exigencia está inspirada en la objetividad del valor del cobro, sea éste para amortizar los costos de los servicios administrativos directos o para financiar el sostenimiento de las actividades y fines estatales. De tal manera que, para el caso de las tasas, debe existir una relación proporcional entre el servicio y el valor de la prestación, para considerar junto con el cumplimiento de los demás límites materiales que es un tributo equitativo.

Partiendo de la finalidad de la ley en análisis es preciso referirse al contenido de las leyes y acuerdos que establecen y regulan los tributos municipales, cuando en alguno de estos estatutos, figure un tributo deberá ir implícito el contenido de los mismos, fundamentado en la capacidad económica de los contribuyentes y en los principios de generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscación.

La Sala de lo Contencioso Administrativo determina que el poder tributario o potestad tributaria ejercida por el Estado, sólo puede crear tributos mediante normas dirigidas a todos los destinatarios, es decir son obligaciones de carácter abstracto o general para sujetos indeterminados; por la realización

¹⁹² Constitución de la Republica *Cfr.* Art. 131 numeral 6.

del hecho imponible, se concretiza la relación jurídica tributaria, dándose un deudor y un acreedor tributario que es el Estado.¹⁹³

De lo anterior se deja por establecido que la obligación tributaria municipal surge cuando se ejecuta el hecho generador, entendiendo a este último como el supuesto previsto en la ley u ordenanza para la creación de tributos municipales.¹⁹⁴

La Sala de lo Contencioso Administrativo toma como referencia lo dicho por el tributarista Héctor Belisario Villegas en cuanto a la necesidad de la creación del tributo aplicable a la rama del derecho tributario municipal, al exponer que la creación normativa de un tributo implica que su hecho imponible debe contener elementos como: la descripción objetiva de un acto o situación en su aspecto material; los datos necesarios para individualizar a la persona que debe encuadrarse en una de las circunstancias previstas por la norma como hipótesis condicionante, es decir, el aspecto personal; el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, es el aspecto temporal y finalmente el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible es el aspecto espacial.¹⁹⁵

La Sala de lo Contencioso Administrativo utiliza como concepto de hecho generador el que proporciona Villegas, quien expresa que es el acto, o conjunto de actos, que una vez sucedidos originan el nacimiento de la obligación tributaria, y la norma que instituye el tributo presenta un supuesto de hecho al que asocia determinados efectos en caso de configurarse, y que existen aspectos que deben establecer en los hechos imponibles del tributo.

¹⁹³Sentencia Definitiva, Referencia 189-2006 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2006).

¹⁹⁴*Ibid.*

¹⁹⁵*Ibid.*

Ello determina si estamos ante el supuesto jurídico establecido en la norma sea ésta nacional o municipal, y que funcione correctamente como condición para que se configure y haga surgir el mandato del pago, en dichos aspectos se encuentran: el material, subjetivo, espacial, y temporal.¹⁹⁶

El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, el cual presupone un verbo como: hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, adquirir, vender, comprar, escriturar, ganar, importar, etc.

La referida Sala determina que los municipios cuentan con el aval constitucional para la creación de sus tasas e impuestos. Con base en lo anterior, retoma las definiciones que la doctrina establece sobre impuesto, tasa y contribución; al referirse al impuesto como el pago exigido al contribuyente, el cual no tiene como contrapartida un derecho a una contraprestación fiscal concreta y diferenciada, mientras que el pago de las tasas supone una retribución diferenciada a cargo del Estado o Municipio que beneficia individualmente a aquél.¹⁹⁷

En cuanto a los impuestos municipales regulados por la Ley se definen como: “los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada”.¹⁹⁸

La Sala de lo Constitucional aclara que en el ámbito tributario el término contraprestación no debe ser entendido en el sentido utilizado en materia de contratos sinalagmáticos, sino como una vinculación del hecho imponible a la actividad del municipio, consistente en la prestación de un servicio público de

¹⁹⁶Sentencia Definitiva, Referencia 216-2005 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2005).

¹⁹⁷Sentencia de Amparo, referencia 514-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2011).

¹⁹⁸ Ley General Tributaria Municipal *Cfr.* Art.4.

carácter administrativo o jurídico que es el presupuesto para el nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar la tasa.¹⁹⁹

El tributo, constituye jurídicamente una obligación *ex lege*, no comercial o contractual, por lo que los elementos esenciales de la obligación tributaria están contenidas en la ley. En ese sentido, Juan Martín Queralt sostiene que en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece contemplada actividad administrativa alguna. Así como señaló Maffezzoni, en el presupuesto de hecho del impuesto no aparece ninguna petición de prestación de servicio dirigida al ente público. En esta nota diferencial del impuesto en relación con el resto de categorías tributarias, específicamente diferente a las tasas.

La Sala determina, que dentro del ordenamiento jurídico Salvadoreño, en cuanto a los impuestos, es aplicable el principio de reserva de ley, según el cual, sólo se pueden crear impuestos en virtud de una ley, por tal razón deben ser propuestos a la Asamblea Legislativa, por ser el único Órgano competente para decretarlos, tal como lo dispone la Constitución de la República.

No sucede así con las tasas, respecto de las cuales no es aplicable el principio en comento, pues las mismas pueden ser creadas no sólo en virtud de ley, sino además por medio de una ordenanza emitida por los Concejos Municipales.²⁰⁰

Las tasas municipales son un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Municipio relacionada con el contribuyente²⁰¹

¹⁹⁹Sentencia de Amparo, referencia 514-2009.

²⁰⁰Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 4-S-93 (EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012).

²⁰¹Sentencia de Amparo, Referencia 999-2002 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002).

y como una especie de tributo regulado principalmente por la Constitución de la República, y por los cuerpos normativos secundarios como el Código Tributario, el Código Municipal y que son definidas en la Ley General Tributaria Municipal como “los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios”.²⁰²

Partiendo del concepto legal de tasa municipal, la Sala de lo Contencioso Administrativo estipula que, es a partir de la prestación que realiza la Administración Pública que la municipalidad podrá ejercitar el cobro de una tasa siempre y cuando concurren dos condiciones:

Que el hecho generador se encuentre previamente regulado en la ley u ordenanza; percibido el tributo como una prestación *ex lege*, la doctrina es abundante y coincidente, puesto que no podría concebirse la idea de un tributo sin regulación legal previa.

Que la prestación del servicio sea efectiva, verificable y tenga un destinatario en concreto individualizable. En cuanto esta condición es necesario que la administración tenga las herramientas legales y materiales que hagan susceptibles de evaluación y comprobación la existencia del hecho generador definido en el administrado. Lo anterior, es condición indispensable en el caso de las tasas que exista efectivamente la prestación de un servicio, lo que trae aparejado como consecuencia la inexistencia de la obligación tributaria en aquellos casos en que no se pueda comprobar la prestación particularizada.²⁰³

²⁰² Ley General Tributaria Municipal *Cfr.* Art. 5.

²⁰³ Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 11-2012 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012).

De igual manera, la Sala toma como parámetro lo establecido por el autor Juan Martín Queralt, quien define las tasas como tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, prestación de servicios, realización de actividades de régimen de Derecho Público, que se refieren, afecten o beneficien a los sujetos pasivos cuando concurren las siguientes circunstancias: que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados; que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto incumplen intervención en la actuación de los particulares o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público.²⁰⁴

En casos donde la deuda tributaria se reviste de una presunción de legitimidad, también la declaración de la Administración Pública exige el cobro de una tasa regulada en la Ley General Tributaria Municipal y en vista de lo anterior la carga de la prueba en tanto a la inexistencia de la prestación del servicio recae sobre el destinatario o administrador.²⁰⁵

²⁰⁴Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 4-S-93.

²⁰⁵*Ibid.* en los artículos 73 y 75.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE CASOS REFERENTES A LA CONFUSIÓN ENTRE TASA MUNICIPAL E IMPUESTO MUNICIPAL

SUMARIO: 4.1. Energía geotérmica; 4.2. Uso de suelo y subsuelo en la circunscripción de las municipalidades; 4.3. Permisos de operación de instituciones financieras; 4.4. Extracción de agua a pozos; 4.5. Instalación de postes de concreto o de madera; 4.6. Aseo, ornato y fiestas patronales.

En este capítulo se hace un análisis de la jurisprudencia acerca de los casos en los que han existido una confusión entre las tasas e impuestos municipales, detallando en cada uno de ellos la problemática que se genera cuando éstos son creados al arbitrio de los gobiernos locales a través de su Concejo Municipal, degenerando la naturaleza de los mismos por medio de la denominación que las autoridades les otorgan.

Cuando se está frente a esta confusión se ven vulnerados principios y derechos fundamentales de Derecho Tributario y de Derecho Municipal, tales como: reserva de ley o legalidad tributaria, seguridad jurídica, derecho de propiedad, la autonomía de las municipalidades, equidad tributaria, etc., los cuales en el desarrollo de los casos se abordarán detallando la amplitud de la vulneración.

4.1 ENERGÍA GEOTÉRMICA

El conflicto²⁰⁶ se genera en razón de la creación de la ordenanza²⁰⁷ establecida por el Concejo Municipal de Chinameca, mediante el cual se

²⁰⁶Sentencia de Amparo, Referencia 1058-2008 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010).

²⁰⁷ Publicado en el Diario Oficial número 54 Tomo 374 de fecha 20-Marzo-2007; específicamente el artículo 8, letra G números 14, 24, 25, 26 y 28; letra I, números 1.a, 3.g, 4.b, 4.d, 4.e y 4.o.; así como contra la reforma de dicha Ordenanza, específicamente, el

reguló un cobro por servicios municipales, específicamente en: a) la instalación de tuberías de agua potable en arterias rurales, fosas para el almacenamiento de combustible (diesel y gasolina), bombas para extracción de agua, y plantas geotérmicas; b) el mantenimiento de cada uno de estos artefactos y estructuras, lo que es necesario aclarar que se prevé una tasa diferente, tomando como criterios la combinación de las referidas actividades y objetos; c) permisos, licencias o autorizaciones para la construcción e instalación de las referidas plantas geotérmicas, la realización de estudios y planos de las mismas, para la ejecución de los proyectos relacionados a estos recursos naturales y la licencia para que funcionen o operen las empresas con este último fin.

La parte actora alegó que el Concejo Municipal constituyó impuestos y no tasas municipales, considerando que éste no está autorizado para decretarlos, por lo cual los referidos tributos resultan contrarios a la Constitución.

Argumentando que el hecho generador no se encuentra vinculado de manera fáctica y jurídica a una actividad del municipio, relacionada directamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, en ese sentido, se gravó el hecho que las actividades se ejecutaban en el territorio de Chinameca, por lo que resultó notoria la violación del principio de reserva de ley impositiva, del derecho de seguridad jurídica, y de propiedad.

En cuanto a las tasas se debe señalar que, a partir del examen de la naturaleza jurídica de esta clase de tributos, la jurisprudencia de la Sala de lo

artículo 1 letra G) del Decreto No. 8 emitido por el Concejo Municipal de Chinameca, departamento de San Miguel.

Constitucional ha establecido las siguientes características²⁰⁸: a) son una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; b) deben ser creadas por ley; c) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; d) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; e) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y f) la actividad vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas.

Son los municipios las unidades territoriales administrativas que poseen un significativo poder tributario que comprende la posibilidad de imponer, de forma directa, tasas siempre que respeten la naturaleza y caracteres específicos de las mismas.

La Sala de lo Constitucional realiza una consideración sobre los derechos fundamentales que se ven afectados tales como: El derecho de propiedad, reconocido en la Constitución de la República, el cual hace referencia a la facultad que tiene una persona para disponer libremente de sus bienes en el uso, goce y disfrute, sin ninguna limitación que no sea generada o devenida por la ley o la Constitución.²⁰⁹ Su existencia actual depende de la evolución histórica que ha tenido, es decir, desde lo eminentemente individual hasta su existencia en función social que hoy impera en la mayoría de ordenamientos.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, la Sala determinó que es la certeza que el particular posee, en que su situación jurídica no será

²⁰⁸Sentencia de Amparo, Referencia 1047-2008 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010).

²⁰⁹Constitución de la Republica *Cfr.* Art.2.

modificada, más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, y que ambos estén establecidas previamente.

La normativa hace alusión a los derechos de uso del subsuelo, y teniendo en cuenta que tal como lo establece la Constitución de la República: “este pertenece al Estado el cual podrá otorgar concesiones para su explotación”, entonces resulta necesario determinar, si la municipalidad es la autoridad competente para establecer una “tasa” que grave la explotación de este recurso propiedad del Estado.²¹⁰

Esta actividad corresponde únicamente regularla al Estado. Al respecto, la Sala de lo Constitucional advierte que en el ordenamiento jurídico se encuentra la Ley General de Electricidad, normativa especial que tiene como objetivo, normar las actividades de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica; ley que establece, que la Superintendencia de Electricidad y Telecomunicaciones, institución autónoma de servicio público sin fines de lucro, es la autoridad responsable de su cumplimiento.

La ley antes citada regula que la generación de energía eléctrica se puede realizar a partir de recursos hidráulicos y geotérmicos, actividad que requiere de una concesión otorgada por la Siget, de conformidad con las disposiciones que la misma establece.²¹¹ También regula el pago de una tasa anual en concepto de actualización del registro de las empresas que realicen las actividades reguladas siendo esta una tasa estatal.²¹²

Concurriendo a una doble tributación debido a que por medio de la ordenanza se creó una tasa municipal, pese a que dicho hecho generador ya

²¹⁰Constitución de la Republica Cfr.Art. 103 inciso 3°

²¹¹ Ley General de ElectricidadCfr. Art. 5.

²¹²Ibid. Cfr. Art. 7.

se encuentra gravado por una tasa estatal. Uno de los criterios que los municipios deben utilizar para la creación de las tasas no solo es el servicio que prestarán por el pago de la misma, sino también es necesario estudiar y evaluar si éste le compete o no al Estado otorgarlo, ya que solo él está facultado constitucionalmente.

Las municipalidades, para la creación de las tasas deben hacer estudios respectivos para concluir si no hay otra institución que grave ese hecho generador o si son ellos los facultados para establecer dicha normativa tributaria en relación a esa materia.

Respecto de este conflicto la Sala estableció que la Municipalidad demandada no tenía competencia para emitir permisos y licencias que autorizaron la explotación del subsuelo, por lo tanto, el Art. 7 de la Ordenanza Sobre Tasas por Servicios Municipales de Chinameca Departamento de San Miguel, vulneró el derecho a la seguridad jurídica por infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que dicho Concejo Municipal estableció gravámenes sobre una actividad que de acuerdo a la Constitución de la Republica le compete autorizar única y exclusivamente al Estado.

En cuanto a la aplicación de los artículos 1, 4, 5 y 57 de la “Ordenanza Reguladora de Rótulos Comerciales y Publicitarios en el Municipio de San Salvador, Departamento de San Salvador”; deberá abstenerse de cobrar los adeudos que estén pendientes por dicha norma, y de continuar con su aplicación ulterior siempre que la publicidad del sujeto pasivo se encuentre dentro de los límites particulares de sus estaciones de servicio.

4.2 USO DE SUELO Y SUBSUELO EN LA CIRCUNSCRIPCIÓN DE LAS MUNICIPALIDADES

Los casos que se han promovido ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en donde las municipalidades crean arbitrariamente impuestos disfrazados de tasas, abusando del poder que le otorga la Constitución de la República para la creación de tributos municipales, de los cuales se analizaran los siguientes: la instalación y mantenimiento de torres telefónicas y de tendido eléctrico por considerar que se han vulnerado sus derechos a la seguridad jurídica, por transgredir el principio de reserva de ley en materia tributaria, así mismo la tributación en forma equitativa y de propiedad, por el uso del suelo y subsuelo.

El conflicto se ha dirimido en las siguientes municipalidades: en el Concejo Municipal de Cojutepeque²¹³, departamento de Cuscatlán, el de Chiltuipan²¹⁴ departamento de La Libertad y Texistepeque²¹⁵ departamento de Santa Ana, alegándose que la norma impugnada crea en realidad un impuesto y no una tasa, por cuanto el hecho imponible que se grava con ella es la instalación y derecho de operación de torres ubicadas en terrenos privados, y

²¹³Sentencia de Amparo, Referencia 154-2011 (EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014). Fue promovido por la Lic. Patricia Elizabeth Tutilla Hernández como apoderada de la sociedad INTELTON, sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de las actuaciones del Consejo Municipal de Cojutepeque, específicamente en el art. 5, inc. 3° y 4°.

²¹⁴Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 74-2007 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2008). A través del amparo promovido por el representante judicial de la sociedad CTE Telecom Personal Sociedad Anónima de Capital Variable, el abogado Salvador Enrique Anaya Barraza, en razón del Decreto municipal número tres publicado en el Diario Oficial N°162, tomo 376, del 4-09-2007, específicamente en el art.7 letra B, N°4 letra C romano IV, N°1.

²¹⁵Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 265-2014 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015). A través del amparo promovido por el representante judicial de la sociedad CTE Telecom Personal Sociedad Anónima de Capital Variable, el abogado Salvador Enrique Anaya Barraza, en razón del Decreto municipal número quince N° 1.1.5. letra B.

no la utilización de un espacio público de administración municipal, lo que significa que no existe ninguna contraprestación por parte de la municipalidad.

Entendiendo ésta como la principal característica de las tasas municipales que se convierte en un factor diferenciador por ser una vinculación del hecho imponible a la actividad del municipio, la cual consiste en una prestación de un servicio público que puede ser de carácter administrativo o jurídico, esta vinculación es el presupuesto para que nazca la obligación del contribuyente a pagar la tasa, y que es precisamente la que diferencia de un impuesto; en otros términos no hay una actividad municipal que sea desplegada a partir del supuesto tributo.

Por lo tanto el Concejo Municipal no es el competente para la creación de los mismos, debido a que estos deben ser emitidos exclusivamente por la Asamblea Legislativa a través de una ley en sentido formal, caso contrario conlleva a una infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria, configurándose como una violación del derecho a la seguridad jurídica.

Es inaceptable la alegación de los Concejos Municipales en cuanto que la contraprestación pueda ser indirecta o eventual, como se ha mencionado, el servicio por el cual se cobra la tasa incide directamente en la satisfacción de un interés del contribuyente, la relación entre este último y la administración es directa e individualizada; quedando claro el monto pecuniario a cancelar, así como la frecuencia del cobro, pero no se advierte ni aun tácitamente que el municipio tenga la obligación de desplegar alguna actividad a favor del sujeto pasivo, por lo que no queda clara la verdadera naturaleza de la supuesta tasa.

Finalmente, la Sala de lo Constitucional en cada caso declaró ha lugar a los amparos solicitados por las partes demandantes; en el primero respecto

de la municipalidad de Cojutepeque se dejó sin efecto la aplicación del art. 5, inc. 3° y 4° de la Ordenanza Reguladora para la Instalación de Antenas, Torres de Telecomunicación, Cabinas Telefónicas, Cajas Distribuidoras de Líneas Telefónicas y Postes para Instalar Cables de Cualquier Naturaleza de la localidad, por existir vulneración a su derecho fundamental de propiedad, como consecuencia de la inobservancia del principio de reserva de ley en materia tributaria.

En relación al Concejo Municipal de Chiltuipán, la Sala de lo Constitucional declaró dejar sin efecto la aplicación del artículo 7, letra B), N° 4, letra C), romano IV, N°1, de la Ordenanza Reguladora de Tasas por Servicios Municipales, por lo que deberá abstenerse de cobrar los saldos que estén pendientes por dicha norma, así como de continuar con su aplicación ulterior, en vista que ésta trasgredió los derechos de propiedad y seguridad jurídica con infracción al principio de legalidad tributaria.

Respecto del Concejo Municipal de Texistepeque, la Sala dejó sin efecto la aplicación del artículo 6 numeral 1.1.5 letra "B" reformado de la Ordenanza sobre Tasas por Servicios Municipales, razonado en los siguientes aspectos: al no haberse establecido en la Ordenanza objeto de reclamo, la naturaleza propia del tributo como una verdadera tasa que justifique y legitime el cobro efectuado a la parte actora, afectando así, sus derechos a la seguridad jurídica y propiedad.

4.3 PERMISOS DE OPERACIÓN DE INSTITUCIONES FINANCIERAS

El Concejo Municipal de Jiquilisco, Departamento de Usulután vulneró los derechos de propiedad y de seguridad jurídica²¹⁶, como consecuencia de

²¹⁶Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 561-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012).

la inobservancia de los principios de reserva de ley, de legalidad en materia tributaria y de la prohibición de confiscación, al crear por medio de una ordenanza impuestos municipales²¹⁷ que hicieron alusión a la matrícula de registro municipal para las empresas que de manera temporal se instalen en el mismo, y al permiso para operar en el territorio Municipal para empresas cooperativas e instituciones financieras.

Respecto del cobro de la matrícula de registro municipal se ha vulnerado el patrimonio de la sociedad, en razón que la misma es solo competencia del registro de comercio, el cual surte efecto para terceros, por lo que no es atribución de la municipalidad cobrar por dicho registro; en ese sentido la sociedad no recibe ninguna contraprestación, por lo que se determina que se está frente al cobro de un impuesto municipal y no de una tasa.

El permiso para operar en el municipio, de igual forma no es competencia de la municipalidad, debido a que éste lo otorga la Superintendencia del Sistema Financiero, en ese orden de ideas la sociedad no recibe ninguna contraprestación, es por ello que vulnera su derecho de propiedad. En lo anteriormente citado no establece tasas, sino impuestos, en razón que no existe compensación alguna por parte del municipio al analizar los hechos generadores respectivos, tales tributos tienen como finalidad gravar la actividad económica de las instituciones financieras, pero el gobierno local se sale de las facultades determinadas por la Constitución de la Republica.

La Sala determinó que el derecho que fue vulnerado por el Concejo Municipal de Jiquilisco es el derecho de propiedad y consecuentemente el

²¹⁷Decreto No. 3 del 1-05-2009, publicado en el Diario Oficial No. 95, Tomo 383, del 26-V-2009, mediante el cual se reformó la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de Jiquilisco (ORTSM) en su art. 7 num. 12.4.4.

principio de reserva de ley; en cuanto al primero de ellos, faculta a toda persona a disponer libremente de sus bienes, para el uso, goce y disfrute, sin otras limitaciones más que aquellas establecidas en la Constitución o la ley²¹⁸, derecho que implica que un sujeto tiene el poder jurídico de disposición de sus bienes y que puede hacerlo respetar coactivamente frente a los demás sujetos del ordenamiento .²¹⁹

El principio de reserva de ley tributaria, tiene como finalidad garantizar por un lado, el derecho de propiedad frente a injerencias arbitrarias del poder público, esto dirigido a su dimensión individual y por otro lado, el principio de auto imposición el cual consiste en que los ciudadanos no paguen más contribuciones que aquellas a las que sus legítimos representantes han prestado su consentimiento dirigida a la dimensión colectiva.

Este principio exige al legislador claridad y taxatividad en la configuración de los elementos esenciales de los tributos. Así, la Constitución de la República, prescribe que sólo pueden imponerse contribuciones en virtud de una ley y para el servicio público.²²⁰ En razón de este mandato, la Administración y los Municipios sólo pueden exigir a los ciudadanos el pago de aquellos tributos que hayan sido previamente definidos en una ley en sentido material.²²¹

También vulnera el derecho de propiedad al cobrar un impuesto disfrazado de tasa municipal, y consecuentemente, el principio de Reserva de

²¹⁸Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 273-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

²¹⁹El derecho de propiedad está estrechamente relacionado con los tributos y, en razón de tal conexión, tanto los principios formales como los principios materiales del Derecho Constitucional Tributario que funcionan como *garantías* en sentido amplio de dicho derecho.

²²⁰El Art. 231 inc. 1°

²²¹ En ese sentido de ideas es que los arts. 131 ord. 6° y 204 ord. 1° Cn. van dirigidos al creador de los tributos, el art. 231 inc 1° Cn. va dirigido a sus aplicadores.

Ley, en razón que el único competente para la creación de impuestos es la Asamblea Legislativa; las municipalidades sólo cuentan con iniciativa de ley para proponer ante el órgano Legislativo la creación de impuestos.

En el caso anteriormente citado, la Sala de lo Constitucional resolvió: declarar ha lugar al amparo solicitado por el Banco Agrícola en contra del Concejo Municipal de Jiquilisco, por existir vulneración de su derecho de propiedad, como consecuencia de la inobservancia del principio de reserva de ley en materia tributaria, debiendo así las autoridades municipales correspondientes abstenerse de exigirle el pago de los tributos establecidos en la norma impugnada.

4.4. EXTRACCIÓN DE AGUA A POZOS

En el Concejo Municipal de Nejapa departamento de San Salvador, existen dos conflictos²²² en razón de la creación de una ordenanza²²³ en la cual se regula el cobro que implica una obligación tributaria a cargo de las empresas o industrias que utilicen el recurso hídrico extraído a través de pozos. Los contribuyentes consideran que se les ha vulnerado el derecho de propiedad con infracción a la seguridad jurídica, el principio de legalidad, la reserva de ley tributaria, la capacidad económica y de no confiscación, el de proporcionalidad, igualdad fiscal, capacidad contributiva y regularidad jurídica, la cual obligaba al contribuyente a pagar una cantidad mensual de dinero a la

²²² Resolución definitiva emitida el día siete de enero de dos mil once, por la Sala de lo Constitucional, en razón del proceso de amparo promovido por el Administrador Único Propietario como representante de *Tres Montañas, Sociedad Anónima de Capital Variable*, que puede abreviarse *Tres Montañas, S.A. de C.V.*, contra actuaciones del Concejo Municipal de Nejapa. Y la Resolución definitiva emitida el día treinta de julio de dos mil catorce, por la Sala de lo Constitucional, en razón del proceso de amparo promovida por el Ciudadano Calderón.

²²³ Decreto Municipal 5-2008, dictado por el Concejo Municipal de Nejapa de fecha 28-05-2008, publicado en el Diario Oficial N° 101, tomo 379, del 2-06-2008 mediante el cual se reformó el artículo 9 de la "Ordenanza Integral para la Regulación, Gestión y Tratamiento del Recurso Hídrico del Municipio.

municipalidad por cada metro cúbico de agua extraída de pozos, cuestionando los mismos la naturaleza del tributo, al no existir una contraprestación, alegando que en el esquema constitucional salvadoreño, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales son tributos de distinta naturaleza, por lo que también se diferencian en su forma de creación, en razón de ello, a las municipalidades solo les compete establecer tasas municipales y contribuciones especiales.²²⁴

No se advierte en dicho precepto ni en ningún otro de la Ordenanza que el Municipio tenga la obligación de desplegar alguna actividad, ni siquiera jurídica como la extensión de un permiso o autorización a favor del sujeto pasivo de los cobros mensuales, es decir que no queda clara la verdadera naturaleza de la supuesta tasa, en ese orden de ideas el referido tributo carece de contraprestación que lo justifique.

La Sala de lo Constitucional reconoció la existencia de un agravio a la parte actora en el proceso de amparo, respecto de violación a los derechos de propiedad y seguridad jurídica con infracción al principio de legalidad tributaria; por lo cual declaró ha lugar el amparo, dejando sin efecto la aplicación del artículo 9 de la “Ordenanza Integral para la Regulación, Gestión y Tratamiento del Recurso Hídrico del Municipio de Nejapa” en tal razón el Concejo Municipal deberá abstenerse de aplicar la norma impugnada.

4.5. INSTALACIÓN DE POSTES DE CONCRETO O DE MADERA

En este conflicto la parte actora justifica dicho proceso argumentando que se vulneraron los derechos a la equidad tributaria, seguridad jurídica y

²²⁴Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 100-2013 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

propiedad²²⁵, en razón del cobro de un tributo clasificado como tasa municipal mediante una ordenanza²²⁶, en la cual establece dicha percepción por colocar en la circunscripción territorial del referido gobierno local; torres, postes de concreto, de madera o similares; también postes de tendido eléctrico sin transformador, de red telefónica y cajas de distribución de líneas telefónicas, por una cuantía mensual.

En ese orden de ideas, la disposición establece la existencia de un impuesto y no de una tasa municipal, como la autoridad demandada lo hace parecer, por cuanto el hecho imponible que se grava es la mera existencia de postes en la circunscripción municipal de Santiago Nonualco, independientemente de que los mismos se encuentren en espacios públicos o en terrenos de titularidad privada, y no se hace referencia a ninguna contraprestación como resarcimiento por el pago del respectivo canon por cada poste.

En virtud de lo anterior, existe una grave infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria, configurándose en una vulneración a los derechos de seguridad jurídica y propiedad de la sociedad demandante, por cuanto el municipio impone el pago de impuestos que han sido emitidos en forma contraria a la normativa constitucional.

La vulneración del derecho a la seguridad jurídica se establece en razón que esta deriva principalmente que los órganos estatales y entes públicos, los

²²⁵Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 411-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2011). promovido por apoderadas de la sociedad *Compañía de Telecomunicaciones de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable*, que se abrevia CTE, S.A. de CV, contra actuaciones del Concejo Municipal de Santiago Nonualco, departamento de La Paz.

²²⁶La reforma impugnada es el Art. I del Decreto Municipal núm. 03-2007, del 3-12-2007, publicado en el Diario Oficial núm. 232, tomo 377, del 12-12-2007, que reformó el art. 7.A.a.4.c.II de la ORTSMSN, donde se aumenta la tasa por "derechos por uso del suelo y subsuelo".

cuales realizan las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales por ejemplo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional.²²⁷

Con relación al principio de reserva de ley en materia tributaria, este tiene por objeto que la imposición de la carga tributaria dependa exclusivamente del órgano estatal y por los principios que rigen su actividad, lo cual asegura de mejor manera la conciliación de intereses contrapuestos en dicho reparto.

En el derecho salvadoreño se debe señalar que la reserva de ley tributaria tiene reconocimiento expreso en de la Constitución de la República²²⁸; sin embargo, este debe integrarse de manera sistemática de ese cuerpo normativo, habilitando a los municipios a establecer tasas y contribuciones especiales, por lo que la reserva sólo afecta a los impuestos, las tasas y contribuciones especiales de alcance nacional, en este sentido al considerar que la norma impugnada en realidad es un impuesto municipal que contraviene el referido principio.²²⁹

La Sala de lo Constitucional concluye que el Concejo Municipal de Santiago Nonualco, por medio de la norma reclamada, incrementó el canon de la tasa por "derechos de uso del suelo y subsuelo" de postes sin transformador, de red telefónica y cajas de distribución de líneas telefónicas, excedió sus facultades constitucionales, pues emitió un tributo con las características de un impuesto, consecuentemente, dicho tributo infringe el principio de reserva de ley en materia tributaria.

²²⁷Constitución de la Republica Cfr.Arts. 15, 17, 21 y 246.

²²⁸*Ibid.* Cfr. Art. 131 Ord- 6° y en el art. 204 Ord. 1°

²²⁹*Ibid.* Cfr. Art. 204 Ord. 1°.

A partir de lo relacionado, la Sala de lo Constitucional reconoció la existencia de un agravio a la parte actora en el proceso de amparo, respecto de la violación a los derechos de propiedad y seguridad jurídica al no haberse establecido la naturaleza propia del tributo como una tasa que justifique y legitime el cobro efectuado a la misma.

4.6 ASEO, ORNATO Y FIESTAS PATRONALES

El sujeto pasivo se considera agraviado por el Concejo Municipal de San Salvador²³⁰, debido a que se le ha vulnerado el principio de reserva de ley en materia tributaria, en razón del cobro de una tasa, efectuado mediante una ordenanza²³¹, por un canon que se recaudaría para el mantenimiento y reconstrucción de parques. También se añade una nueva disposición en la que se establece que al valor de cada una de las tasas por los servicios de aseo, alumbrado público, se le adicionaría el cobro de un porcentaje sobre el monto facturado mensualmente, el cual será destinado al financiamiento de los festejos del municipio.

El respectivo cuerpo normativo detalla una diversidad de servicios administrativos y jurídicos que la municipalidad presta a los ciudadanos, entre los que se encuentran la contribución al mantenimiento y reconstrucción de los parques, y el financiamiento de los festejos del municipio de San Salvador, que en la Ley General Tributaria Municipal, establece las clases de tributos que los municipios pueden decretar, a partir de la cual existe una facultad constitucional y legal que habilita a los concejos municipales para imponer tasas y contribuciones o proponer impuestos a la Asamblea Legislativa.

²³⁰Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 21-2004.

²³¹Art. 7-A de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, emitida por Decreto nº 15, emitido por el Concejo Municipal de San Salvador el 4-V-2004, publicado en el Diario Oficial número 85, Tomo 363, del 11-V-2004.

Esta facultad no las exonera de atenerse estrictamente a los principios básicos del Derecho Tributario, los cuales son esenciales para la diversidad de las principales clases de tributos; al no diferenciarlos se da una trasgresión a las limitaciones de la potestad impositiva de los municipios que señala la Constitución, ya que se violenta el principio de reserva de ley en materia de impuestos, pretendiendo resolver problemas de financiamiento genérico mediante exacciones generales, precipitadas en la arbitrariedad de hacerlas pasar por tasas.

Aun cuando la clasificación de los tributos se efectúa a partir de la distinción que hace la doctrina del Derecho Tributario en las que dependiendo de la naturaleza de cada uno, puede medirse el alcance real de las facultades del Municipio; y a partir de esa diferenciación, las tasas municipales y contribuciones especiales pueden dictarlas por sí mismo; mientras que la creación de impuestos, reforma o supresión, dependen de la Asamblea Legislativa.

El derecho invocado en este caso, se circunscribe a lo sustentado en el Constitución de la República²³², refiriéndose al principio de legalidad o principio de reserva de ley, puesto que la municipalidad de San Salvador ha creado un impuesto a través de una ordenanza municipal, lo que conlleva a la transgresión de tipo competencial contra el contribuyente que dentro del ordenamiento constitucional, se conoce como principio de reserva de ley.

La Sala de lo Constitucional reconoció la existencia de un agravio a la parte actora en el proceso de inconstitucionalidad, respecto que la norma impugnada recoge el principio de reserva de ley, radicando éste en la imposición de la carga tributaria que reúne todas las características y

²³²Cfr. Art. 131 Ord. 6º

requisitos para configurar un verdadero impuesto y no una tasa, debido a que el mencionado decreto detalla una diversidad de servicios administrativos y jurídicos que la municipalidad presta a los ciudadanos, entre los cuales están la contribución al mantenimiento y reconstrucción de los parques y el financiamiento de los festejos del municipio de San Salvador, servicios establecidos por medio de una tasa, cuya naturaleza no es propia de este tributo sino más bien de un impuesto el que corresponde establecer por mandato constitucional a la Asamblea Legislativa.

CAPITULO 5

DERECHO COMPARADO REFERENTE A LA DISTINCIÓN ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES POR SU NATURALEZA Y NO POR SU DENOMINACIÓN.

SUMARIO: 5.1. Países En Los Cuales Existe Confusión Entre Tasas E Impuestos Municipales; 5.1.1. Costa Rica; 5.1.2. España; 5.1.3. Perú; 5.1.4. Argentina; 5.2. Países Donde No Existe La Confusión Entre Tasas E Impuestos Municipales; 5.2.1. Venezuela; 5.2.2. Canadá.

En este capítulo se desarrollarán las posturas en lo concerniente a las tasas y los impuestos municipales de otros países, también se hará énfasis si existe la confusión que se genera entre éstos tributos en el momento de su creación.

Enfocando a los países que tienen o no este problema, observando los motivos por los que provocan estos acontecimientos, con el objetivo de abonar a la solución de dichas circunstancias.

5.1 PAÍSES EN LOS CUALES EXISTE CONFUSION ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES

La confusión que existe en El Salvador no es excepcional, y en este apartado se abordara de manera sustancial las similitudes y diferencias que existen entre algunos países, para determinar la forma en que se suscita esta problemática.

5.1.1. COSTA RICA

La estructura estatal de Costa Rica proviene de la Constitución de 1949, la cual establece la organización y división de poderes estatales tal como en El Salvador. Esta cuenta con tres órganos, el ejecutivo o presidencial, los congresistas, el gabinete o el poder legislativo y el órgano judicial. También

existe una descentralización, la cual establece que dicho país, se encuentra organizado por alcaldes de elección popular aplicando el sistema democrático, tal como se realiza en El Salvador.²³³

En ese país existe un mecanismo diseñado constitucionalmente para que las localidades presenten proyectos de impuestos municipales por iniciativa propia, los cuales solo pueden ser aprobados o desaprobados por la Asamblea Legislativa y que no garantiza la coordinación necesaria a nivel nacional. Referente a esto se hará mención acerca de los tributos municipales en dicho país.

Una definición de tributos municipales emitida por la Sala de lo Constitucional de Costa Rica es en relación al impuesto de patentes, que es la principal justificación teórica para imponer este tipo de tributos en el ámbito del Derecho Municipal del país en mención, lo define como la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad; es decir, que los negocios comerciales o las actividades lucrativas, según la nomenclatura que utiliza el Código Municipal costarricense, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con los gobiernos locales.

En cuanto a la teoría del federalismo fiscal aplicada en Costa Rica, tiene como objeto el fenómeno de los múltiples niveles de Hacienda Pública en el contexto de un mismo ente nacional o, incluso, supranacional, y parte de la premisa de que tales niveles no deben ni pueden operar sin determinados principios y determinadas reglas que les permita, coexistir y maximizar el bienestar de los ciudadanos. Esto se interpreta haciendo alusión a las

²³³«Organización Política – Guías Costa Rica», <http://guiascostarica.info/organizacion-politica/>.

diferentes subdivisiones que existen del derecho tributario y la que se aborda en este caso específico es la del Derecho Tributario Municipal, aplicando el federalismo fiscal, quiere decir la diversidad de entes locales facultados para crear tributos estatales y municipales en el territorio nacional.²³⁴

En la descentralización para la creación de tributos por parte de las localidades existe un atributo esencial como lo es la autonomía, y ésta se debe de comparar para la aplicación de las competencias, por lo que en el artículo 170 de la Constitución Política de Costa Rica establece que las corporaciones municipales son “autónomas”.

El artículo citado ²³⁵ hace referencia al nivel y ámbito de poder que tenga determinado ente público; el cual abarca distintas manifestaciones, que pueden incluso estar repartidas entre diferentes sujetos u órganos.²³⁶ Al igual que en El Salvador los municipios son autónomos como lo determina la Constitución de la Republica de 1983 en el artículo 203.

Respecto al principio de autonomía el ordenamiento vigente de Costa Rica, los entes locales tienen participación en la configuración normativa de los tributos, con ciertos vacíos normativos y la yuxtaposición entre los distintos mecanismos en que aquella se ejerce. Así la Constitución Política²³⁷ señala que corresponde a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales a través de un procedimiento especial de creación legislativa. De acuerdo con éste, la Municipalidad, a través de un Acuerdo del Concejo, tiene iniciativa para

²³⁴Pablo Gutiérrez Junquera, *Curso de Hacienda Pública* (Universidad de Salamanca, 2006).

²³⁵ Respecto a eso, debe recordarse que el poder financiero no es otra cosa que la manifestación del concepto mismo de soberanía, aplicado al campo de las finanzas públicas

²³⁶Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero*. (Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1992).

²³⁷ En el artículo 121,13.

proponer a la Asamblea Legislativa la creación de impuestos municipales y esta, a su vez, tiene competencias restringidas, en el sentido de que debe limitarse a aprobar o desaprobar el proyecto municipal sin poder fijar modificaciones.²³⁸

Esta restricción legislativa, ha sido rotundamente confirmada por la jurisprudencia de la Sala Constitucional del referido país. En relación con El Salvador los tributos municipales también se crean por una ley puramente formal, no material.

El procedimiento se ha considerado exclusivo para los “impuestos”, no para las otras figuras tributarias como la tasa y la contribución especial, tal como sucede en El Salvador; en el caso de éstas el espacio para la potestad normativa de la Municipalidad también existe pero a través de otro mecanismo, según el Código Municipal establece la potestad de los municipios de cobrar tasas y contribuciones especiales, señalando las reglas generales del hecho generador y modo de cuantificación, quedando así el desarrollo normativo municipal con la tutela de la Contraloría General de la República.

La Sala de lo Constitucional de Costa Rica emitió criterios acerca de las potestades tributarias originarias y derivadas, haciendo referencia a la estatal y a la municipal si el poder tributario del municipio es originario, entonces los Municipios podrían, recurrir al trámite legislativo especial, para establecer cualquier tipo de gravamen sin más limitaciones que las que establezca la Constitución Política. En cambio, si dicho poder municipal es derivado, los tributos propios sólo pueden ser propuestos, en forma previa a una Ley ordinaria que los ha creado en sus elementos básicos.

²³⁸«Constitución Política de Costa Rica - constitucion.pdf»,
<http://pdba.georgetown.edu/Parties/CostaRica/Leyes/constitucion.pdf>.

Asimismo, para evitar situaciones de doble imposición como sucede cuando de manera simultánea, se cobra el impuesto por parte del Estado y luego la municipalidad lo grava con una ordenanza, encontrándose así la confusión por la creación de la tasa teniendo este ya la clasificación de impuesto, se autoriza para fijar un sistema de convenios intermunicipales, regionales o nacionales destinados a establecer las pautas necesarias para gravar aquellas actividades que se desarrollen en más de una jurisdicción municipal o pueda crear problemas de interpretación del origen de la fuente de los recursos.

Esta norma con el principio de coordinación no parece una solución adecuada pues en lugar de establecer los criterios de atribución propiamente en la ley, lo remite a la posibilidad de convenios intermunicipales, regionales o nacionales, acerca de la doble imposición, como se observa, en El Salvador en casos jurisprudenciales relacionados, las municipalidades al no tener el Estado control pleno acerca de los impuestos o tasas municipales que estas imponen, han caído en el error de la doble imposición.

Los principales problemas que se consideran que deben ser analizados para el bienestar municipal y estatal en Costa Rica son: a) mejor regulación de las tasas, distinción con servicios públicos, exclusión de servicios indivisibles y su adaptación como impuestos asignativos, cuantificación de las tasas, devengo y aspectos procedimentales; b) previsión de impuestos propios de los municipios, facultativos u obligatorios, con una regulación básica para asegurar la coordinación en el ámbito nacional.

Uno de los casos que se presenta en Costa Rica acerca de la confusión entre las tasas y los impuestos municipales, es el de las patentes, en el cual se establece que el tributo grava a todas las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier actividad lucrativa en las respectivas

localidades. Luego, hay una clasificación de actividades lucrativas, basada en la “clasificación internacional de actividades económicas”. Puede decirse que este tipo de artículo constituye una descripción pormenorizada de las acciones productivas gravadas.

También se utiliza en la regulación del llamado “impuesto sobre las utilidades de las empresas” previsto en la Ley 7092²³⁹, del Impuesto sobre la Renta, surge el cuestionamiento de si el concepto de la Ley de Patentes es idéntico al de dicha Ley. En ese sentido, recuérdese que el impuesto sobre las utilidades tiene como hecho generador la obtención de renta proveniente de actividades profesionales autónomas, de actividades empresariales, de operaciones individuales de préstamo excepto operaciones tendentes a captar recursos del mercado financiero, de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

De ahí se ha interpretado que los profesionales en forma individual e independiente, generan rentas de trabajo, las mismas no son gravadas por este impuesto. Sin embargo si el profesional independiente se une con otros profesionales, conformando una persona jurídica, las rentas generadas ya no serán consideradas rentas de trabajo sino que se enmarcan en rentas mixtas o empresariales, por lo que deberán cancelar el impuesto de patentes respectivo.

Esta distinción, no está clara en varias leyes de patentes, por lo que mediante una reforma se debería esclarecer adecuadamente este punto. Se encuentra una tendencia a incluir los servicios profesionales de toda clase, en la Ley de Patentes presentando una confusión entre las tasas y los impuestos municipales y como consecuencia una doble imposición ya que tanto la estatal

²³⁹Ley del Impuesto Sobre la Renta (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 2001)

como la municipal imponen la tributación por el ejercicio de la profesión confundiendo el hecho generador debido a que no hay claridad entre las competencias municipales y las estatales.²⁴⁰

Se observa la similitud en cuanto a la problemática en relación con los tributos estatales pero aún más importante, en este caso, a los municipales; la confusión que en Costa Rica existe a la hora de la determinación de los tributos en mención, es por el procedimiento de creación y no por la denominación que se les da debido a la inseguridad jurídica, por el hecho generador, ya que no existe una manera de controlar dicha imposición tributaria, tal y como sucede en El Salvador.

5.1.2. ESPAÑA

En el Ordenamiento español al igual que en el salvadoreño existen tres categorías tributarias no estatales las cuales cuentan con un conjunto de recursos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales²⁴¹, que son los siguientes: a) ingresos procedentes del Patrimonio y demás recursos procedentes de derecho privado, los recargos exigibles sobre los impuestos; b) los tributos propios de los municipios, que son las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, instituidas como prestaciones patrimoniales coactivas que las entidades locales pueden establecer. Respecto de las primeras dos, tienen carácter potestativo, es decir que corresponde a la entidad local en el ejercicio de su autonomía decidir el establecimiento o no de este tipo de tributos.²⁴²

En cuanto a los impuestos estos difieren mucho de la regulación salvadoreña y es porque se distinguen dos grupos, el de los obligatorios, qué

²⁴⁰ Como es el caso del artículo 14 de la Ley del cantón central de San José; art. 11 de la Municipalidad de Pococí (Ley 8582).

²⁴¹ Aparecen enumerados en el artículo 2.1

²⁴² Germán Orón Moratal, *Diálogos jurídicos España-México* (Universitat Jaume I, 2007).

son aquellos que deben existir en todos los municipios; y los potestativos los cuales, sólo se exhibirán en los municipios en los que así se acuerde por el pleno de la corporación.²⁴³

La ley general tributaria española define el impuesto como: “los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes, la adquisición o gasto de la renta”.

Las tasas municipales según lo dispuesto en la Ley 8/1989, del 13 de abril, denominada Tasas y Precios Públicos, establece que son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados o no se presten o realicen por el sector privado.

El elemento material que las caracteriza es una actividad realizada por la propia administración, pero previamente promovida por el particular obligado a su pago y su cuantía puede ser modificada por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley 8/89 establece que toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico financiera sobre el coste o valor del recurso o

²⁴³ *Ibid.*

actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta, y la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas. A diferencia de la regulación salvadoreña que le da la potestad a los concejos municipales de crear o suprimirlas sin más requisitos que el de establecerlas en una ordenanza.²⁴⁴

En cuanto a la confusión entre tasas e impuestos municipales en España se han presentado algunos casos que no han tenido una trascendencia judicial, porque nada más fue presentado por los medios de comunicación, entre estos se encuentra el caso de los clubes náuticos españoles, la asamblea del referido club considera que el tributo municipal por servicio de Salvamento Marítimo, es una tasa disfrazada de impuesto municipal debido a que no existe una contraprestación.

5.1.3. PERU

En Perú, la norma matriz que regula la gestión de la tributación municipal es la Constitución Política del año 1993. La Carta Magna²⁴⁵ señala que los tributos se crean, modifican, derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan por decreto supremo. El segundo párrafo de dicho artículo faculta a los gobiernos locales a crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, pudiendo a su vez exonerar de los mismos a los contribuyentes, mediante instrumentos normativos denominados Ordenanzas Municipales; estas al igual que nuestro país tienen rango de ley. Y establece que las generadas por la municipalidad distrital, relativas a la creación de

²⁴⁴ Conforme al artículo 7 de la Ley general tributaria municipal y el Art. 204 de la carta Magna.

²⁴⁵ En el Artículo 74.

contribuciones y tasas, deben ser objeto de ratificación por parte de la Municipalidad Provincial.²⁴⁶

Los objetivos de esta norma son: a) posibilitar el apoyo técnico de la Municipalidad Provincial; y, b) dotar de un control de calidad para que el diseño del tributo creado responda a los criterios más racionales y técnicos posibles, a diferencia de El Salvador las ordenanzas no deben ser ratificadas por ninguna otra entidad que no sea el Concejo Municipal.

La desventaja que existe es que la ley no establece parámetros para la ratificación de la ordenanza, es decir que no se conoce qué requisitos se deben cumplir para que el proyecto de contribución o tasa pueda ser ratificado por la Municipalidad Provincial.

La ley define las tasas municipales, “como aquellos tributos creados por los Concejos Locales, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público...”.²⁴⁷ Respecto de los impuestos municipales el Art. 5 de la referida ley dice que son aquellos tributos en favor de los gobiernos locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la municipalidad al contribuyente.

En cuanto a la confusión entre tasas e impuestos municipales en Perú de acuerdo con la Resolución 479-5-97 del 12-02-97, cuando la Municipalidad Provincial de Piura construyó una Terminal Terrestre recurrió a la “tasa” para financiar esta actividad, luego dio marcha atrás y señaló que se estaba cobrando una contribución. Finalmente el Tribunal Fiscal, señaló que en rigor se trataba de un “impuesto” por cuanto el tributo tenía como hecho generador la venta de pasajes.

²⁴⁶Ley Orgánica de Municipalidades (Perú, Asamblea Legislativa, 2003).

²⁴⁷Ley de Tributación Municipal Decreto Legislativo N°776 (Perú, Asamblea Legislativa, 1999).

En efecto el hecho imponible terminaba siendo un acto de consumo como es la adquisición del servicio de transporte; que no guardaba relación directa con las necesidades de financiamiento de la obra ejecutada por la Municipalidad.

En casos como éstos se hace evidente la debilidad técnica de una Municipalidad Provincial que permite sostener que el procedimiento de ratificación de las Ordenanzas por parte de este nivel de Gobierno Local no necesariamente garantiza un efectivo apoyo y control sobre la actividad tributaria de las Municipalidades Distritales.

5.1.4 ARGENTINA

La descentralización en América Latina se ha desarrollado a través de la historia, siendo tan importante en materia de recaudación de fondos dentro de un país, en el sentido que cada Estado se divide en municipalidades, es el caso de los países unitarios dentro de estos se encuentra Chile, Colombia y Bolivia, o pueden denominarse provincias o Estado en caso de los de países federados entre ellos se encuentran Venezuela y México.²⁴⁸

En muchas naciones, el Gobierno nacional o central garantiza la existencia y seguridad de los gobiernos de provincia, al primero le corresponde, el poder de establecer contribuciones directas o indirectas en toda la confederación, pero hay contribuciones en las que divide su poder con los gobiernos provinciales y en otros casos las ejercen privativa y exclusivamente.

Corresponde por naturaleza al gobierno nacional, el poder de establecer aduanas y crear derecho de importación y de exportación, no existiendo

²⁴⁸Iván Finot, Latin American Institute for Economic and Social Planning, y UN. ECLAC, *Descentralización en América Latina: cómo hacer viable el desarrollo local* (Santiago: Naciones Unidas, CEPAL, ILPES, Dirección de Gestión del Desarrollo Local y Regional, 2003).

aduanas interiores como comúnmente se menciona, eso se debe a que el contribuyente no pague más de una contribución por el mismo derecho, puesto que en el caso que se cobrara la contribución por cada provincia o municipalidad, el sujeto pasivo pagaría por cada vez que pasara por el territorio de un gobierno local.²⁴⁹

Siendo Argentina un país federal garantiza por medio de la Constitución Nacional la autonomía de los municipios, lo que implica la existencia de tres ámbitos de administración, con potestades y funciones exclusivas concurrente y complementarias conocidas como administración central o Federal, administración pública provincial asimismo denominada estadual o regional y la administración pública municipal igualmente citada como local.²⁵⁰

De esta manera se estructura un “Estado complejo” por la coexistencia de varios ordenamientos jurídicos Estatales y administrativo superpuestos sobre un mismo territorio. Así la jurisdicción nacional se constituye con igualdad para otro ámbito de gobierno, las provincias que también se encuentran dotadas de soberanía interna y un tercer estamento los municipios a los que si bien no pueden adjudicárseles poderes equivalentes a la de los anteriores, tienen potestad y autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional.²⁵¹

Por lo tanto, las provincias se encuentran subordinadas a la Constitución de la Nación Argentina, ordenamiento jurídico que determina que las leyes de la confederación, son leyes supremas de la nación y las

²⁴⁹Juan Bautista Alberdi, *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina* (Impr. del Mercurio, 1853).

²⁵⁰Gustavo Blutman et al., *Introducción a la administración pública Argentina: nación, provincias, y municipios* (Editorial Biblos, 2007).

²⁵¹*Ibid.*

autoridades de cada provincia y municipalidad están obligadas a conformarse a ella.²⁵²

En el sistema tributario argentino, los municipios cuentan con facultades determinadas por la ley para cada uno de ellos, por lo tanto son de derecho público, constituida por una comunidad humana, asentada en un territorio determinado que administra sus propios intereses y que depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad pública superior.²⁵³

De lo anterior se deja determinado que El Salvador con el ordenamiento jurídico de Argentina se diferencian, en que en el primero los municipios están regulados por la Constitución de la Republica y por la Ley General Tributaria Municipal, en cambio en el segundo, los entes locales están subordinados a la Constitución de cada Provincia, ordenamiento jurídico que regula la autonomía, las funciones, los servicios a prestar y los impuestos que podrán establecer en la localidad, y solo son reconocidos por la Constitución Nacional.²⁵⁴

Los municipios pueden aplicar cualquier tributo, no obstante deben atenerse a las limitaciones que surgen de las cláusulas constitucionales; es decir, los principios de rango constitucional que jamás podrán ser sobre pasados por el poder tributario municipal. También deben respetar la supremacía de los cuerpos normativos provinciales, los cuales deben contemplar la autonomía municipal, en un sentido absoluto, sino en armonía con los cuerpos legales de mayor jerarquía.

²⁵² Alberdi, *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina*.

²⁵³ Alejandro Gómez y Néstor O. Losa, *El Municipio Argentino* (Centro Editor de América Latina, 1992).

²⁵⁴ *Ibid.*

Por último, se debe considerar las restricciones de compatibilidad que surgen en función de los pactos suscritos por las provincias y por ende de los municipios con la nación, a través de los cuales se han comprometido a no establecer impuestos análogos a los nacionales, además de haber asumido el compromiso de establecer tasas que respondan a servicios efectivamente prestados y cuyo monto guarde relación con el costo de las prestaciones brindadas al contribuyente.²⁵⁵

En cuanto a los ingresos recaudados por la administración municipal, provienen de impuestos y tasas que recaen sobre derechos, contribuciones, patentes, multas, permisos y licencias. La facultad de imponer ese tributo por derechos como los anteriormente enunciados, se les otorga específicamente por la provincia que regula, sobre qué derechos recaerán los impuestos a cobrar por la municipalidad. Los segundos son cobrados por la prestación de un servicio, por parte de la municipalidad y son denominadas tasas, por existir una contraprestación.²⁵⁶

Entre las tasas cobradas por los municipios de Argentina se encuentran los siguientes: tasa de inspección, seguridad e higiene o contribución por el ejercicio de actividades económicas; derechos o contribuciones de publicidad y propaganda; por inspección veterinaria y bromatológica llamada tasa de abasto; derechos de ocupación de espacios públicos; por servicios generales o tasa de alumbrado, barrido y limpieza; derecho de habilitación de comercios e industrias; por servicios especiales; derechos de construcción; derecho de explotación de canteras, extracción de arena, cascajo, pedregullo, sal, agua, y demás minerales.²⁵⁷

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ Blutman et al., *Introducción a la administración pública Argentina*.

²⁵⁷ Gómez y Losa, *El Municipio Argentino*.

Pero estas facultades otorgadas a las municipalidades tienen problemas en cuanto a que los entes locales, al realizar los cobros de tasas municipales por el servicio prestado, su canon es superior al valor del servicio brindado al contribuyente. Por lo que la determinación del quantum de la tasa no aparece vinculada a contraprestación alguna, sino que se trataría de una especie de impuesto encubierto bajo el disfraz de tasa, cuya ilegitimidad resulta de la ley expresa para los municipios, lo cual es confiscatorio y por ende atentatorio con lo preceptuado de la Constitución Nacional, presentándose una desnaturalización del concepto tributario "tasa" respecto de un elemento vital como es la base imponible.²⁵⁸

Falta en la que incurren algunos municipios por que en sus ordenanzas se produce la determinación del quantum de la base imponible, elemento estructural de la tasa, y se asienta sobre la capacidad contributiva, mas no en función al costo del servicio descrito en su hecho imponible, por lo que la tasa se desnaturaliza y pasa a ser un impuesto. Problemática que al igual que en El Salvador conlleva a varias vulneraciones de derechos a los contribuyentes, por la creación de impuestos disfrazados de tasas, desnaturalizando cada tributo en vista que no cumplen con los requisitos naturales de cada uno de ellos, que son esenciales para determinarlos.

5.2 PAÍSES DONDE NO EXISTE LA CONFUSIÓN ENTRE TASAS E IMPUESTOS MUNICIPALES

Los países en los que no hay problemas acerca de la confusión que generan las tasas con los impuestos municipales, debido a las estructuras organizativas y sobre la determinación legal que cada uno de estos les dan son Venezuela y Canadá.

²⁵⁸ *Ibid.*

5.2.1. VENEZUELA

La Constitución Nacional de la República de Venezuela regula tres niveles de poder público, el Nacional, el Estatal y el Municipal; división que se observa igualmente en El Salvador; la cual es determinante debido a que a partir de esta, se determinó el poder Tributario originario de los Municipios es decir, un ámbito de tributación propio consagrado en la Carta Magna, que no puede ser desconocido ni limitado por el legislador.²⁵⁹

Las municipalidades en ese país tienen limitaciones constitucionales en cuanto a los ingresos tributarios de cada gobierno local, especificándoles, qué tributos pueden cobrar; entre ellos están: impuestos por patentes, impuestos sobre industria y comercio, las patentes sobre vehículos, los impuestos sobre inmuebles urbanos; también son delimitadas las tasas municipales por el uso de sus bienes o servicios y la tasa administrativa por licencias o autorizaciones.²⁶⁰

Las restricciones constitucionales en Venezuela se diferencian, con El Salvador, en el sentido que la Carta Magna delimita las facultades estatales con las municipales, en este caso delimita las facultades de la creación e imposición de dichos impuestos.

En materia tributaria municipal en Venezuela no puede exigirse el pago de un impuesto, tasa o contribución especial que no hubiere sido establecido por el Concejo o Cabildo, mediante la promulgación de una ordenanza que lo establezcan o modifique, la cual debe determinar la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, el término o la oportunidad en que este se cause

²⁵⁹M. Gabriela Crespo Irigoyen, *La potestad sancionadora de la administración tributaria: especial referencia al ámbito local en España y Venezuela* (Caracas: Jurídica Venezolana, 2006).

²⁶⁰Melvy Y. Corredor, *La Administración tributaria municipal venezolana y la función de asistencia ciudadana en materia fiscal*, 1ª Ed. (Venezuela: Economía de Venezuela, 1999).

y se haga exigible, las demás obligaciones a cargo de los contribuyentes, los recursos administrativos a favor de estos y las penas y sanciones pertinentes.²⁶¹

La administración tributaria municipal venezolana, presenta ciertas debilidades en cuanto a la recaudación tributaria, modernización tributaria y concepción del contribuyente como cliente, ya que se evidencian aspectos como la conformación de una cultura no contributiva, fallas en la administración del recaudo por tener estructuras administrativas arcaicas e ineficientes, inexistencia de penalidades fiscales, obsolescencia de las ordenanzas tributarias y ausencia de conciencia tributaria entre los ciudadanos y entre los propios agentes del gobierno local; esos aspectos provocan la dependencia económica de los municipios, de los recursos transferidos del poder nacional, su bajo desempeño fiscal y debilidad institucional para liderar procesos de desarrollo.

La falta de conflictos de confusión entre tasas e impuestos municipales se debe a que estos son establecidos y delimitados en las ordenanzas correspondiente, ya que no se ha desarrollado la administración tributaria.

5.2.2. CANADA

Al realizar un análisis comparativo con El Salvador se nota a grandes rasgos las diferencias, en razón del sistema de organización; Canadá es un Estado federal y una democracia parlamentaria que cuenta con diez provincias y tres territorios, con dos lenguas oficiales: el inglés y el francés. El Poder Ejecutivo es ejercido por el primer ministro y su Gabinete de Gobierno, y el Legislativo está representado por el Parlamento que se compone de dos cámaras: La Cámara Alta o Senado, formada por 105 Senadores y la Cámara

²⁶¹Crespo Irigoyen, *La potestad sancionadora de la administración tributaria*.

de los Comunes, constituida por 301 diputados elegidos mediante sufragio universal.

La Constitución de Canadá establece el Federalismo como la forma de gobierno y define las funciones y poderes de Gobierno Federal, que se ocupa de asuntos de carácter intencional como la política exterior, el comercio exterior, la defensa, la fiscalidad, el sistema monetario y bancario, el derecho penal y la inmigración. Las Provincias tienen competencia sobre la administración de justicia, la cultura, la educación, la fiscalidad provincial y la administración municipal. Ambos gobiernos se reparten competencias y responsabilidades en materia medio ambiental.

Al ser un Estado Federal, el sector local o las municipalidades en Canadá son diferentes en cada una de las provincias, por lo que puede hablarse de la existencia de diez sistemas diferentes; aunque existen muchos aspectos comunes entre todos ellos. Un ejemplo de diferencia es el Sector Local en Québec que está formado por dos tipos de Administraciones: la Administración Municipal y las Comisiones Escolares.

En la Constitución Canadiense de 1867 delega que cada Provincia tiene la competencia de legislar en el ámbito municipal, en particular en lo referente a la creación de Corporaciones Municipales en su territorio, las cuales no tienen más poder que el que formalmente es delegado por la Asamblea Nacional; en Québec el poder de crear municipalidades y de decidir sus competencias, en la actualidad el régimen municipal descansa sobre seis leyes que regulan la organización municipal, tales como el Código Municipal y la Ley de las Ciudades que tratan de las competencias y poderes de los municipios o la Ley sobre la Fiscalidad Local que establece las fuentes y las modalidades de financiación de éstos.

Las principales competencias de los municipios se centran en la seguridad pública, la red viaria, la limpieza, saneamiento, el urbanismo, el desarrollo económico, el ocio y la cultura. Para atender a estas competencias, muchos municipios llegan a acuerdos con otros municipios vecinos para la prestación en común de servicios de una manera más eficaz, siendo libres para fijar su modelo de financiación, la duración, las condiciones de renovación y el modo de distribución de los costes.

Por otra parte, muchos municipios confían la prestación de determinados servicios a empresas municipales. En estos casos aunque los municipios no gestionan los servicios, son los concejales de administración de las mismas, quienes toman las principales decisiones.²⁶²

En el ámbito supramunicipal las responsabilidades de los Condados están principalmente centradas en la ordenación y mejora del territorio, en la gestión de valores inmobiliarios y de los territorios no organizados; además pueden establecer cooperativas de servicios para los municipios miembros o incluso ejercer actividades que estos deleguen. En cuanto a las tres comunidades urbanas que son Québec, Montreal y Outaouais, tienen competencias comunes ligadas al saneamiento de las aguas, a la evaluación inmobiliaria, al reciclaje de basuras y a la elaboración de planes de mejora del transporte urbano. Cada una de ellas tiene responsabilidades específicas, como la seguridad pública en Montreal, la promoción turística en Québec, y el suministro de agua potable en Outaouais.

Junto con los municipios, el sector local está formado por organismos de carácter supramunicipal creados para satisfacer las necesidades a un nivel “regional” o para facilitar el desarrollo en común de algunos servicios. Este

²⁶²Melvy Y. Corredor, *La Administración tributaria municipal venezolana y la función de asistencia ciudadana en materia fiscal*.

nivel supramunicipal agrupa a las Comunidades Urbanas, de Québec, Montreal y Outaouais y a los “Condados” que son 96, y que tienen determinado claramente su ámbito territorial. Finalmente existen cinco tipos de organismos paramunicipales cuyas competencias están reguladas por diferentes leyes: Empresas Intermunicipales de Servicios; Organismos Municipales de Transporte; Oficinas Municipales de la Vivienda; Sociedades Paramunicipales y Organismos Municipales de carácter no lucrativo. Dedicados por ejemplo al mantenimiento del patrimonio cultural y natural, todos estos Organismos poseen mandatos precisos, únicos y con poderes delegados para ello.²⁶³

En cuanto a la estructura organizativa de Canadá existe la facilidad de la imposición de los tributos en razón que se han dividido territorialmente cada una de las municipalidades en base a las provincias, y toman parámetros similares para la imposición de sus tributos.

Debido a la creación de esos tributos se les hace más fácil clasificarlos según la prestación, y hay que resaltar que el Estado Federado da la suficiente liberalidad para que cada municipio legisle de manera determinada sobre el hecho generador, en El Salvador no contamos con la estructura organizativa de Canadá ya que esta es la que da la facilidad de aplicar estos parámetros tributarios en dicho país para que no exista la confusión.

²⁶³Organización para la cooperación y el desarrollo económico, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «Información comparada»* (Madrid, España: Ministerio de Economía y Hacienda, 2009).

CONCLUSIONES

De la presente investigación se determina una serie de hechos doctrinales, jurisprudenciales, legales y de derecho comparado, que servirán para concretizar la problemática que se esbozó en el anteproyecto de investigación y por medio de esta, se han dilucidado las pautas acerca de las fallas que el sistema tributario municipal sufre debido a la confusión existente entre las tasas y los impuestos municipales.

A partir del análisis de la evolución de la tributación municipal desde la edad antigua hasta la edad moderna, se colige que el desarrollo de esta da como resultado un municipio autónomo en El Salvador, el cual se benefició del progreso histórico en el ámbito tributario, pues en la actualidad estos poseen facultades de decisión en lo económico, lo técnico y lo administrativo, que no se opone al principio de unidad estatal, y benefician de manera celerica muchas de las actividades de los administrados de su circunscripción territorial reciben, más sin embargo también tiene sus desventajas, por el aprovechamiento que algunas de las administraciones realizan a la hora de la imposición de los tributos.

De aspectos doctrinales recabados en el trabajo de investigación, se deduce que existen características que distinguen a las tasas de los impuestos municipales y que la principal es la contraprestación de un servicio la cual determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de tributos, pero esta la principal diferencia que debe servir como parámetro a los entes encargados de la creación de las tasas municipales para cuando por medio de las ordenanzas estos creen los tributos.

Se infiere que los presupuestos legales y jurisprudenciales, concernientes a la diferencia entre tasa e impuesto municipal por su naturaleza y no por su denominación, resultan de interés para esclarecer algunas circunstancias que provocan confusión entre ambas denominaciones, y que como producto hay vulneración de derechos y principios constitucionales tales como la seguridad jurídica, el derecho de la propiedad, y sobre todo al principio de reserva de ley, debido a que cuando un ente que no es el encargado crea los tributos y este ejerce sobre los administrados la presión para el pago de los mismos se genera una inseguridad jurídica y una amplia violación a derechos fundamentales.

Por lo que le corresponde al legislador la determinación, de los servicios públicos o actuaciones de la administración, que deberá ser financiados mediante el establecimiento de tasas, lo cual servirá como limite a las municipalidades para la creación de tasas e impuestos municipales, evitando así degenerar la naturaleza de los tributos en cuanto su creación.

Al analizar la jurisprudencia, en los casos en los que han existido una confusión entre las tasas e impuestos municipales se deja por establecido, que en la normativa, existen vacíos jurídicos, por lo cual los entes locales a través de los concejos municipales crean arbitrariamente impuestos denominados tasas, degenerando la naturaleza de los mismos por medio de la denominación errónea que las autoridades les otorgan.

La confusión entre impuesto y tasa municipal, es un problema que no solo se genera en El Salvador, sino que trasciende a otros países, fenómeno que lleva como consecuencia vulneración a los derechos y principios establecidos en la Constitución de cada país, a la vez se concluye que existen países con un grado de desarrollo en sus estructuras organizativas, y una

exactitud de determinación legal para la creación de impuestos y tasas municipales.

Se debe establecer de manera concreta acerca de la confusión que existe acerca de otro elemento diferente de las tasas y los impuestos municipales, para dejar abierta la posibilidad de una investigación a futuro y este es referente a los precios, debido a que en muchas ocasiones confunden las tasas con los precios y esto genera una incertidumbre jurídica y vulneran principios fundamentales, debido a las similares características que estos tienen.

Se concluye que los presupuestos legales y jurisprudenciales, concernientes a la diferencia entre tasa e impuesto municipal por su naturaleza y no por su denominación, resultan de interés para esclarecer algunas circunstancias que provocan confusión entre ambas denominaciones, y que como producto hay vulneración de derechos y principios constitucionales.

Es de acotar dos elementos en las conclusiones para poder dar por finalizada esta investigación y es que los municipios se han acomodado al FODES al Fondo de Desarrollo Económico y Social de los municipios en El Salvador, para desarrollar proyectos no así auxiliándose de los tributos de la manera idónea, y cuando los aplican lo hacen de la forma incorrecta vulnerando derechos fundamentales; y el segundo elemento es la falta de idoneidad de los miembros de los Consejos Municipales esto hace referencia que a las personas los eligen por cargo popular y en pocas ocasiones estos se encuentran capacitados para ese cargo existiendo así dicha problemática.

RECOMENDACIONES

Con la información teórica y práctica recabada en esta investigación, se puede recomendar a los entes encargados de dichas instituciones municipales, a los que se emplean en las mismas y a los afectados por la creación de dicha normativa tributaria, lo siguiente:

La publicidad o dar a conocer el manual práctico, en el cual se establecen las características diferenciadoras entre las tasas y los impuestos municipales, y parámetros en los que versa el debate de la imposición económica y la actividad que realicen los sujetos a los cuales se le aplicara dicha imposición, con el fin de que cada una de los entes encargados de la creación de los tributos puedan apoyarse en el para así no desvirtuar la naturaleza de los mencionados tributos.

El nacimiento de una contraloría municipal bajo la dirección de la Corte de Cuentas, no solo como lo plantea el código municipal, sino que dirima cuestiones tributarias, encaminada específicamente en la creación de tributos para evitar la confusión en denominación de los mismos, impidiendo promover la inseguridad jurídica, y que cuando la institución los audite revise el transfondo de la legislación u ordenanza, que los lleva a percibir esos ingresos.

La regulación de una clasificación estandarizada de las actividades que se deben gravar como tasas o impuestos municipales, para facilitar a los concejos municipales la creación de los tributos y la degeneración de su naturaleza.

Una simplificación del proceso creación de los impuestos municipales dentro de la Asamblea Legislativa, debido a que muchos concejos municipales aluden que introducen la pieza de correspondencia o el proyecto de ley y esta nunca se ve resuelta para la imposición del impuesto municipal.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS.

Alberdi, Juan Bautista. *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina*. Impr. del Mercurio, 1853.

Albi, Fernando. *La crisis del municipalismo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1966.

Alonso Murillo, Felipe, y Alejandro Menéndez Moreno. *Derecho financiero y tributario: parte general : lecciones de cátedra*. Valladolid: Lex Nova, 2009.

Álvarez Gendín y Blanco, Sabino. *Manual de derecho administrativo español*. Barcelona: Bosch, 1954.

Anaya, Oscar Edmundo. *Las finanzas municipales en El Salvador 2003 - 2007*. 1. ed. Temas de actualidad 8. San Salvador, El Salvador: Fundaungo, 2008.

Araneda Dörr, Hugo. *Finanzas públicas*. Santiago: Jurídica, 1980.

Azcárate, Gumersindo de, Justino de Azcárate, y Enrique Orduña Rebollo. *Municipalismo y regionalismo*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1979.

Barahona, Lorena Esmeralda Aquino. "*La eficacia de los procedimientos de cobro de la deuda tributaria municipal aplicados por la municipalidad*" Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad De El Salvador. El Salvador, San Salvador, 2008.

Belsunce, H.A.G., V.O. Díaz, y R.O. Asorey. *Tratado de tributación: derecho tributario*. Tratado de tributación: derecho tributario. Astrea, 2003. <https://books.google.com/sv/books?id=U8A4twAACAAJ>.

Benítez de Lugo Guillén, José Mariano. *El municipio y sus elementos esenciales: territorio, población y organización*. Madrid: J.M. Benítez de Lugo Guillén : Distribuye, Dykinson, 1986.

Berliri, Antonio, Eusebio González García, Narciso Amorós Rica, y Fernando Vicente-Arche Domingo. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

Blass, María Luisa Fernández de Soto. *Teoría y práctica. Tributos españoles 2007-2008*. Librería-Editorial Dykinson, 2007.

Blutman, Gustavo, Alejandro M. Estevez, Mónica Silvana Iturburu, y Horacio Cao. *Introducción a la administración pública Argentina: nación, provincias, y municipios*. Editorial Biblos, 2007.

Campos, G.J.B. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tratado elemental de derecho constitucional argentino. Ediar, 1986. <https://books.google.com/sv/books?id=c71NAAAAMAAJ>.

Crespo Irigoyen, M. Gabriela. *La potestad sancionadora de la administración tributaria: especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*. Caracas: Jurídica Venezolana, 2006.

De Bujanda, F.S., y Instituto de Estudios Políticos (España). *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Estudios de Administración. Instituto de Estudios Políticos, 1975. <https://books.google.com/sv/books?id=49NHAAAACAAJ>.

De Jesús Urbina Nandayapa, A. *Aspectos básicos del derecho tributario*. El contador y el derecho fiscal. Editorial Delamar, 2000. <https://books.google.com/sv/books?id=zH0aAAAACAAJ>.

De Perogordo, J.J.B., y M.T.S. Roch. *Materiales de derecho financiero*. Librería Compas, 2007.

Derecho Financiero Y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra. LexNova, s. f.

Dillon, John F. *Commentaries on the Law of Municipal Corporations*. Boston: Little, Brown, and Co., 1911. <http://www.gale.com/ModernLaw/>.

Elementos De Derecho Tributario - Tulio Rosembuj. Barcelona España: Blume, 1982. <http://www.casadellibro.com/libro-elementos-de-derecho-tributario/9788470314650/212715>.

España, Alejandro Menéndez Moreno, y España. *Derecho financiero y tributario español: normas básicas*. Valladolid: Lex Nova, 2011.

Estrada, Pedro Torres. *La autonomía municipal y su garantía constitucional directa de protección: estudio comparado de los supuestos español y mexicano*. Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

Figuroa, A.R., y R.S. López. *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*. Documentos sobre política hacendaria durante la Revolución Mexicana. Universidad Nacional Autónoma de México, 1962. https://books.google.com/sv/books?id=N-_SAAAAMAAJ.

Finot, Ivan, Latin American Institute for Economic and Social Planning, y UN. ECLAC. *Descentralización en América Latina: cómo hacer viable el desarrollo local*. Santiago: Naciones Unidas, CEPAL, ILPES, Dirección de Gestión del Desarrollo Local y Regional, 2003.

Fonrouge, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. Depalma, 1962.

- García Belsunce, Horacio A. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas: análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Giannini, A. D, y Fernando Sàinz de Bujanda. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho financiero, 1957.
- Giannini, Achille Donato Giannini. *Instituciones de Derecho Tributario*. Vol. 1. Madrid España: Derecho Financiero, 1957.
- Gierke, Otto von, F. W Maitland, Benigno Pendás Díaz, y Piedad García-Escudero Márquez. *Teorías políticas de la Edad Media*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1995.
- Gómez, Alejandro, y Néstor O. Losa. *El Municipio Argentino*. Centro Editor de América Latina, 1992.
- González, Eusebio, y Ernesto Lejeune. *Derecho tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria, 2000.
- González Méndez, Amelia, y Instituto de Estudios Fiscales. *El pago de la obligación tributaria*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1988.
- Hernández, Antonio María. *Derecho municipal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984.
- Hernández González-Barreda, Pablo Andrés. *Tributación bancaria en la Unión Europea*, 2012. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&db=nlabk&AN=753213>.
- Hidelisa Sánchez, Félix y otros, *Ecología*. Jalisco, México,: Umbral Editorial. <https://books.google.com.sv/books/about/Ecolog%C3%ADa.html?hl=es&id=Zo2tr6uOmGIC>.
- Jarach, D. *Curso superior de derecho tributario: versión taquigráfica del curso dictado en el año 1957*. Curso superior de derecho tributario: versión taquigráfica del curso dictado en el año 1957. Liceo Profesional «Cima», s. f. https://books.google.com.sv/books?id=O_YTAQAAMAAJ.
- Jarach, D., y C. Viterbo. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* Abeledo-Perrot, 1996. <https://books.google.com.sv/books?id=PsQHYAAACAAJ>.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Arg.: AbeledoPerrot, 1999.

- Junquera, Pablo Gutiérrez. *Curso de Hacienda Pública*. Universidad de Salamanca, 2006.
- Kelsen, Hans. *Teoría general del derecho y del estado*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho, 1958.
- Kuri de Mendoza, Silvia Lizette ; Zaldaña Linares, Juan José ; Arévalo Ortuño, Roberto. *Legislación financiera de El Salvador : anexo del manual de derecho financiero*. Primera. San Salvador: Centro de investigación y capacitación., s. f.
- López Antonio, César García, Ma Begoña Villaverde, Amancio Plaza, y Soraya Rodríguez. *Guía de Tributación Local*. El Derecho Editores, 2009.
- López Ghio María Candelaria. *Argentina*. México: UNAM, 2000. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2545/5.pdf>.
- Martins, Daniel Hugo. *El municipio contemporáneo: los gobiernos locales de Occidente y del Uruguay*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1978.
- Melvy Y. Corredor. *La Administración tributaria municipal venezolana y la función de asistencia ciudadana en materia fiscal*. 1ª Ed. Venezuela: Economía de Venezuela, 1999.
- Merino, José María. *Esquemas de derecho tributario*. Universidad de Deusto, 2001.
- Moratal, Germán Orón. *Diálogos jurídicos España-México*. Universitat Jaume I, 2007.
- Morell Ocaña, Luis. *Estructuras locales y ordenación del espacio*. Madrid: Inst. De Estudios de Administración Local, 1972.
- Ochoa Campos, Moisés. *La reforma municipal*. México: Porrúa, 1985.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario: derecho tributario v2*. Bogotá: Temis, 2005.
- Posada, Adolfo. *El régimen municipal de la ciudad moderna*. Madrid: Librería General de V. Suárez, 1936.
- Pugliese, Mario, José Silva, y Alfonso Cortina. *Instituciones de derecho financiero, derecho tributario*; México: Fondo de cultura económica, 1939.
- Queralt, Juan Martín,. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, s. f.
- Quintana Roldán, Carlos Francisco, y Miguel Acosta Romero. *Derecho municipal*. México: Porrúa, 1995.
- Roberto, Muñoz Rodríguez. *Impuesto de sociedades*. Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2013.

Rodríguez Gil, Adolfo. «*Sistema municipal de El Salvador*». San Salvador, s. f.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Colección Textos jurídicos universitarios. México: Harper&Row Latinoamericana, 1983.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1992.

Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre derecho tributario*. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2005.

Schmölders, G. *Teoría general del impuesto*. Publicación del derecho dinanciero. serie 4a. Tratados de derecho financiero y de hacienda pública. Editorial de Derecho Financiero, 1962. <https://books.google.com/sv/books?id=jfYWNAAACAAJ>.

Schmölders, Günter, Merino Luis A. Martín, y RamonTriasFargas. *Teoría general del impuesto*. Madrid: Edit. de Derecho financiero, 1962.

Spisso, Rodolfo R, y Germán José Bidart Campos. *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2011.

Tena Ramírez, Felipe. *Derecho constitucional Mexicano*. México: Editorial Porrúa, 1968.

Tocqueville, Alexis de. *La democracia En América Latina*. Madrid: Alianza Editorial, 1995. «trabh.pdf». <http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornadas/Nea/trabajos/trabh.pdf>.

Ugarte Cortés, Juan. *La reforma municipal y elementos para una teoría constitucional del municipio*. México: Editorial Porrúa, 1985.

Viamonte, C.S. *Manual de derecho constitucional*. Colección universitaria. Kapelus, 1964. <https://books.google.com/sv/books?id=m3EmngEACAAJ>.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1979.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed., Ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999. http://www.utopiaderecho.com.ar/apuntes/tercero/finanzas/Hector_Villegas_-_Curso_de_Finanzas,_Derecho_Financiero_y_Tributario.pdf.

Vitoria, Francisco de, y Teófilo Urdánóz. *Obras de Francisco de Vitoria: relecciones teológicas, edición crítica del texto latino, versión española, introducción general e introducciones con el estudio de su doctrina teológico-jurídica*. Madrid: Editorial Católica, 1960.

Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de derecho tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica ConoSur, 1998.

TESIS

Alvarado Panameño Mirian Flor Idalma. *Consecuencias de la deuda tributaria municipal*. Tesis para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad De El Salvador, 2006

Carmona Romay, Adriano G, Maracaibo Universidad de Zulia, y Facultad de Derecho. *Discordancias y concordancias de los sistemas municipales vigentes según los diversos esquemas de la filosofía política y social contemporánea*. [Maracaibo: Universidad de Zulia, Facultad de Derecho, 1963.

Chavarría Urías, Berta Luciana, y otros “Guía de aplicación de leyes y ordenanzas tributarias municipales y sus efectos en la recaudación de impuestos de la Alcaldía de Quezaltepeque”, Tesis para optar al grado Licenciada en Ciencias jurídicas.

García Cabrera, Cecilia Alejandra, Lidia Elizabeth González Ortiz, y Mirna Beatriz Bu Crespo. «El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta. Tesis para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007. <http://ri.ues.edu.sv/4809/>.

Guerrero De Leiva Karla Gabriela, *La presunción de inocencia en el procedimiento de liquidación oficiosa*. Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas: Universidad De El Salvador, 2008.

Morataya Torres, Belen Elizabeth, Milton Alejandro Navarro Sifontes, y Ernesto Geovanni Palacios Torres. “Las consecuencias jurídicas que ocasionan el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales”, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas 2011. <http://ri.ues.edu.sv/2533/>.

Sánchez Hernández, Marta Verónica, Eduardo David Silva Vega, y Carmen Veraliz Velásquez Sánchez. «Las potestades tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, alcances y límites.» Tesis para optar al grado de licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010. <http://ri.ues.edu.sv/425/>.

LEGISLACION

Constitución De La República de El Salvador. Asamblea Legislativa. El Salvador, 1983.

Código Tributario. Asamblea Legislativa El Salvador, 2000.

Constitución Política de Costa Rica. Asamblea Legislativa, Costa Rica, 1949.

Ley De Creación Del Fondo Para El Desarrollo Económico Y Social De Los Municipios. Asamblea Legislativa. El Salvador, 1988.

Ley de Tributación Municipal Decreto Legislativo N°776. Perú, Asamblea Legislativa, 1999.

Ley Del Impuesto Sobre La Renta - Ley 7092 del impuesto sobre la renta.

Ley General Tributaria Municipal. Asamblea Legislativa. El Salvador, 1991.

Ley Orgánica De Municipalidades Ley N° 27972..

Ley Orgánica Del Instituto Salvadoreño De Desarrollo Municipal. Asamblea Legislativa. El Salvador, 1987.

JURISPRUDENCIA

Sala De Lo Civil. *Líneas Y Criterios Jurisprudenciales.* El Salvador, 2013. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/visormlx/webIj/Civil/lcivil2013.pdf>.

Sentencia de Amparo, Referencia 38-2013. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Amparo, Referencia 43-2006. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012.

Sentencia de Amparo, Referencia 154-2011. EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014.

Sentencia de Amparo, referencia 514-2009. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2011.

Sentencia de Amparo, Referencia 587-2015. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Amparo, Referencia 600-2010. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014.

Sentencia de Amparo Referencia 611-2012. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014.

Sentencia de Amparo, Referencia 874-2002. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2003.

Sentencia de Amparo Referencia 913-2003. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2003.

Sentencia de Amparo, Referencia 999-2002. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2002.

Sentencia de Amparo, Referencia 1047-2008. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sentencia de Amparo, Referencia 1058-2008. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010.

Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 4-S-93. EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012.

Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 11-2012. EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 21-2004. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2005.

Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 31-200. EL SALVADOR, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2000.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 31-200. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 56-2009. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2009.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 74-2007. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2008.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 100-2013. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 265-2014. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 273-2015. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 411-2009. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2011.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 506-2014. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015.

Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia 561-2009. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012.

Sentencia De Inconstitucionalidad, Sala De Lo Constitucional 138-2013, 2014.

Sentencia Definitiva, Referencia 38-U-2000. Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, 2007.

Sentencia definitiva Referencia 95-D-3. El Salvador, Sala de lo Contencioso y Administrativo, 2003.

Sentencia Definitiva, Referencia 189-2006. El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2006.

Sentencia Definitiva, Referencia 216-2005. El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2005.

Sentencia Definitiva, Referencia 292-2008. El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2013.

Sentencia Definitiva, Referencia 320-2008. El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo la Corte Suprema de Justicia, 2008.

REVISTAS

Cuerpo de Titulados Superiores, especialidad Jurídica de la Comunidad de Extremadura Temario Especifico Volumen li. MAD-Eduforma, s. f.

Curso de gobierno municipal. Editorial Universitaria, Universidad de Puerto Rico, 1964.

German Agency For Technical Cooperation. *Sistemas Tributarios De Los Gobiernos Locales En El Istmo Centroamericano*. Istmo Centro Americano: Cepal, 2014. <http://www.cepal.org/es/publicaciones/7437-sistemas-tributarios-de-los-gobiernos-locales-en-el-istmo-centroamericano>.

IV. Jornada Tributaria del NEA». <http://eco.unne.edu.ar/finanzas/jornadas/Nea/trabajos/conc3.htm>.

Modelo de Código Tributario para América Latina, del CIAT 1997.

Modelo de Código Tributario para América Latina, Washington de 1967.

Organización para la cooperación y el desarrollo económico. *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «Información comparada*. Madrid, España: Ministerio de Economía y Hacienda, 2009.

Organización Política – Guías Costa Rica». Accedido 23 de febrero de 2016.
<http://guiascostarica.info/organizacion-politica/>.

Ortega Hegg, Manuel, Manuel Ortega Hegg, Víctor Antonio Orellana, Ricardo Córdova Macías, y Leslie Quiñónez Basagoitia. *El Salvador, descentralización y asociacionismo municipal: la descentralización desde la perspectiva de las municipalidades*. Managua, Nicaragua, Centroamérica: CASC-UCA : Fundaungo, 1999.

Revista tributaria. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios., 1976.

Rubio Sánchez, Manuel. *Alcaldes mayores: historia de los alcaldes mayores, justicias mayores, gobernadores intendentes, intendentes corregidores, y jefes políticos, de la Provincia de San Salvador, San Miguel y San Vicente. San Salvador, 6ª*. San Salvador: Ministerio de Educación, Dirección de Publicaciones, s. f

Sistema de Derecho financiero. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 1985.

DICCIONARIO

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta, 2006.

PAGINAS WEB

«FUNDAUNGO». <https://www.google.com/maps/d/viewer?mid=zCIRncIW4Y8o.kTVzgSvrCScU>.

Lecciones de hacienda pública municipal consideraciones. <http://www.eumed.net/librosgratis/2009b/563/LECCIONES%20DE%20HACIENDA%20PUBLICA%20MUNICIPAL%20CONSIDERACIONES.htm>.