

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



**LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL
PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA COMO UN
APORTE AL PLAN EL SALVADOR SEGURO**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

WENDY CAROLINA ALAS CABALLERO

SUSANA MARISOL CABRERA GÓMEZ

SANDRA GISSEL CAZÚN FIGUEROA

DOCENTE ASESOR:

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, OCTUBRE DE 2017.

TRIBUNAL CALIFICADOR

**MSC. HUGO DAGOBERTO PINEDA ARGUETA
(PRESIDENTE)**

**LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA
(SECRETARIO)**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MAESTRO ROGER ARMANDO ÁRIAS ALVARADO

RECTOR

DOCTOR MANUEL DE JESÚS JOYA ÁBREGO

VICERRECTOR ACADÉMICO

INGENIERO NELSON BERNABÉGRANADOS ARÉVALO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

MAESTRO CRISTÓBAL RÍOS

SECRETARIO GENERAL

LICENCIADO RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

DECANA

DR. JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ

VICEDECANO

LIC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ

SECRETARIO

LIC. RENÉ MAURICIO MEJÍA MÉNDEZ

DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO MIGUEL ÁNGEL PAREDES BERMÚDEZ

DIRECTOR GENERAL DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

LICENCIADA MARÍA MAGDALENA MORALES

**COORDINADORA DE PROCESO DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA DE CIENCIAS
JURÍDICAS.**

AGRADECIMIENTO.

A Dios Todo Poderoso. Que me permitió finalizar mis estudios con éxito, a pesar de obstáculos y dificultades que se presentaron en mi camino, él siempre estuvo ayudándome, siendo mi guía, en los momentos de frustración, mostrándome el camino a seguir cuando no sabía cuál camino tomar, por ayudarme a aprender de los errores, por regalarme sabiduría y brindarme inteligencia y por sus abundantes bendiciones, motivo por el cual sin su ayuda no hubiese culminado este logro, del cual siempre estaré infinitamente agradecida.

A Mi Padre José Emilio Alas Montoya. Por estar siempre brindándome su apoyo incondicional a lo largo de mi carrera, y por los ejemplos de perseverancia y constancia que lo caracterizan y que me ha infundado siempre, por el valor mostrado para salir adelante y por su amor.

A Mi Madre María Cecilia Caballero. Por haberme apoyado incondicionalmente en todo momento brindándome cada uno de sus valiosos consejos, por cada valor que me ha inculcado, y por enseñarme a luchar por mis sueños incluyendo a Dios en ellos, y por su amor increíble de madre.

A La Universidad De El Salvador. Por darme la oportunidad de estudiar y ser una profesional de esta alma mater, quien además a través de la Unidad de Estudio Socioeconómico me brindo a lo largo de mi carrera apoyo económico.

A Mis Compañeras De Tesis. Primero por haber tomado a bien incluirme en este trabajo de investigación, y segundo por comprenderme y tenerme paciencia, y por ultimo gracias por su incondicional amistad.

Wendy Carolina Alas Caballero.

AGRADECIMIENTO.

A Dios y su hijo Jesucristo: Por permitirme el culminar un paso más en mi carrera profesional, por brindarme las fuerzas, bendiciones y la gracia para poder decir Eben-ezer.

A mi familia: Por alentarme y apoyarme durante toda mi vida, por cimentar las bases de quien soy y nunca rendirse a pesar de las circunstancias que la vida presenta. Por ser mis primeros educadores y forjarme con amor y disciplina para ser una persona de bien.

A mis compañeras de tesis: Por ser fortaleza en este camino, por decir si a trabajar en este proyecto y por su dedicación en completarlo. Por laborar de hombro a hombro y no dejar que alguna decayera, por ser comprensibles y procurar el bienestar mutuo, que a lo largo del trayecto se transformó en una sincera amistad.

A mi esposo: Por estar presente en toda mi carrera, por brindarme su mano en los tiempos difíciles y estar en los momentos de alegría. Por sacrificarse junto a mí para poder cumplir mis metas y por ser un incentivo a superarme.

A mis amigos: Eloísa Guevara, Héctor Uceda, Georgina Velásquez, Nixon García y aquellos que iniciaron como compañeros y hoy son invaluable piezas en mi corazón. Gracias por ser mi sostén y brindarme su ayuda aun cuando no fuera merecida, y que aún en la distancia, sigue su amistad y cariño como si estuvieran a mi lado. Por crear un lazo tan fuerte que no es preciso mencionar sus nombres, ya que pueden referirse sin dificultad.

Susana Marisol Cabrera Gómez.

AGRADECIMIENTO.

A Dios y a su hijo Jesús: Gracias por darnos esta victoria por medio del señor Jesús; por estar a mi lado a pesar que no lo merezco, por ser bueno y por tu infinita misericordia al brindarnos sabiduría e inteligencia para superar cada prueba, cada obstáculo y escalar un peldaño más en nuestra vida académica.

A mis Padres: Por otorgarme ese vital apoyo en todo momento, por darme ánimos, valentía, fuerza; por ser seres ejemplares para mi formación tanto personal como académica; por cada sacrificio que enfrentaron por mí y para mí, y por constituir esa fuente de inspiración por quienes superarme profesional y personalmente.

A mis compañeras de tesis: Principalmente por haberme elegido como su compañera de tesis, por darme esa confianza para esta gran labor, y en el trayecto de ésta por la infinita comprensión, apoyo, paciencia, solidaridad, compañerismo y sobre todo amistad que me brindaron, lo cual nos permitió trabajar sin ningún problema y culminar nuestro proyecto satisfactoriamente.

A mi prima Dinora Figueroa: Por orientarme y brindarme esa indispensable ayuda para obtener una beca estudiantil, explicándome el proceso y aconsejándome; por hacerme sentir que no estaba sola y saber que ella estaba ahí siempre para cuando la necesitara.

A Herson López: Amigo que me brindó su apoyo en todo tiempo sin importar las circunstancias, orientándome académica y personalmente en toda mi carrera universitaria e inspirándome a ser una mejor estudiante y persona a través de su ejemplo y con palabras sabias – sin duda un gran y verdadero amigo que Dios me regaló –.

Sandra GisselCazún Figueroa.

ÍNDICE

RESUMEN.

ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS.

INTRODUCCIÓN i

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL TRIBUTO..... 1

1.1. Antecedentes históricos de los tributos en El Salvador. 2

1.1.2. Surgimiento del derecho tributario y la regulación de los principios constitucionales en El Salvador..... 4

1.1.2.1. Historia del Impuesto en El Salvador 8

1.1.2.2. Antecedentes históricos de las Tasas..... 11

1.1.2.3. Contribuciones Especiales en El Salvador..... 14

1.1.2.3.1. Ley Del Fondo De Conservación Vial (Fovial). 15

1.1.2.3.2. Ley Transitoria Para La Estabilización de las Tarifas del Servicio Público y Transporte Colectivo De Pasajeros (COTRANS) 16

1.1.2.3.3. Ley de Turismo. 17

1.1.2.3.4. Contribución para la Promoción Turística. 18

1.1.2.3.5. Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador. 19

1.1.2.3.6. Contribución Especial por Libra de Azúcar Extraída. 20

1.1.2.3.7. Ley de Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia. 21

1.2. Elementos Conceptuales del Tributo 23

1.2.1. Definición de Derecho Tributario 23

1.2.2. Definición de Tributo..... 24

1.2.3. Relación Tributaria y Obligación Tributaria.....	26
1.2.4. Fuentes del Derecho Tributario	30
1.2.4.1. Constitución	31
1.2.4.2. La Ley	32
1.2.4.4. Tratados Internacionales.....	36
1.2.5. Clasificación De Los Tributos	38
1.2.5.1. Impuestos.....	39
1.2.5.1.1. Clasificación del impuesto.....	40
1.2.5.2. Tasas	42
1.2.5.3. Contribuciones Especiales	44
1.2.5.3.1. Problemas referentes a la contribución especial.....	45
1.2.5.3.2. Clasificación de las Contribuciones Especiales	46
1.2.6. Elementos de los Tributos	46
1.2.7. Cuadro Comparativo de la Clasificación de los Tributos.	54
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO	
TRIBUTARIO	56
2.1. Principio de Legalidad	58
2.1.1. Legalidad como principio constitucional.	60
2.1.1.1. Antecedentes históricos.	60
2.1.1.2. Conceptualización.....	62
2.1.1.3. Cuerpo legal que lo desarrolla.	63
2.1.2. Principio de Legalidad Tributaria	63
2.1.1.1. Antecedente Histórico	64

2.1.1.2. Conceptualización	64
2.1.1.3. La Reserva de Ley dentro del Principio de Legalidad	66
2.1.1.4. Leyes que lo desarrollan	69
2.1.1.5. Jurisprudencia.....	70
2.2. Principio de Generalidad	72
2.2.1. Antecedentes Históricos.....	73
2.2.2. Conceptualización	74
2.2.3. Base Constitucional.....	75
2.2.4. Jurisprudencia	75
2.3. Principio de Proporcionalidad	76
2.3.1. Antecedentes Históricos.....	76
2.3.2. Conceptualización	76
2.3.3. Base Constitucional.....	77
2.3.4. Jurisprudencia	77
2.4. El Principio de Igualdad.....	82
2.4.1. Antecedentes Históricos.....	82
2.4.2. Conceptualización	84
2.4.3. Base Constitucional.....	86
2.4.4. Jurisprudencia	87
2.5. Principio de Capacidad Contributiva.....	89
2.5.1. Antecedentes Históricos.....	89
2.5.2. Conceptualización	90
2.5.3. Base Constitucional.....	92

2.5.4. Jurisprudencia	92
2.6. Principio de Progresividad	93
2.6.1. Antecedentes Históricos	94
2.6.2. Conceptualización	95
2.6.3. Base Constitucional	96
2.6.4 Jurisprudencia	97
2.7. Principio de No Confiscatoriedad.....	98
2.7.1. Antecedentes Históricos	98
2.7.2. Conceptualización	99
2.7.3. Base Constitucional	101
2.7.4. Jurisprudencia	103
2.8. Principio De Doble Tributación	105
2.8.1. Antecedentes Históricos	105
2.8.2. Conceptualización	107
2.8.2.1. Concepto.....	108
2.8.2.2. Clasificación.	109
2.8.2.3. Constitucionalidad.....	111
2.8.3. Base Constitucional	112
2.8.4. Jurisprudencia	113

CAPÍTULO III: LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA Y PLAN EL SALVADOR SEGURO	115
3.1. Análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia	117

3.1.1.Objeto de la ley.....	119
3.1.1.1. Adquisición de servicios de telecomunicaciones.....	119
3.1.1.2. Utilización de servicios de telecomunicaciones.....	120
3.1.2. Naturaleza Jurídica.....	120
3.1.2.1.Destino de los fondos recaudados por la Contribución Especial	124
3.1.3. Sujetos de la Ley.....	127
3.1.3.1. Administración Tributaria.....	127
3.1.3.2. Agentes de Retención.....	129
3.1.3.3. Sujetos Pasivos.....	133
3.1.4. Hecho Generador.....	135
3.1.5. Base Imponible.....	138
3.1.6. Cálculo de la Contribución Especial.....	141
3.2.Plan El Salvador Seguro.....	144
3.2.1.Creación.....	145
3.2.2. Generalidades de su funcionamiento.....	146
3.2.3. Ejes de trabajo del plan “El Salvador seguro”.....	148
3.2.3.1. Eje 1: Prevención de la violencia.....	148
3.2.3.2. Eje 2: Control y persecución penal.....	149
3.2.3.3. Eje 3: Rehabilitación y reinserción.....	149
3.2.3.4. Eje 4: Atención y protección a víctimas.....	150
3.2.3.5. Eje 5: Fortalecimiento Institucional.....	151
3.2.4. Financiamiento.....	151

3.2.5. Financiamiento del Plan El Salvador Seguro por medio de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana	153
3.2.5.1. Destino de los fondos a Instituciones	157
3.2.5.2. Ejecución de Plan El Salvador Seguro en las Municipalidades	158
3.3. Presupuestos de Inconstitucionalidad.	159
3.3.1. Conceptualización.	160
3.3.1.1. Tipos de Inconstitucionalidad.	161
3.3.1.1.1. Inconstitucionalidad por Contenido.	161
3.3.1.1.2. Inconstitucionalidad por la Forma.	162
3.3.1.1.3. Inconstitucionalidad por Omisión.	163
3.3.1.1.4. Inconstitucionalidad por Conexión.	163
3.4. Análisis de la aplicación de los Principios Constitucionales en la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia	164
3.3.1. Principio de Legalidad	165
3.3.2. Principio de Capacidad Contributiva.....	168
3.3.2.1. Diferencia entre Capacidad Económica y Capacidad Contributiva	170
3.3.2.2. Enfoque de Constitucionalidad de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.....	170
3.3.2.3. Parámetros de Medición dentro de la Ley CESC en relación con el Principio de Capacidad Contributiva.....	172
3.3.3 Principio de Doble Tributación.....	173

3.3.4. Principio de Progresividad.....	181
CAPÍTULO IV: DERECHO COMPARADO	185
4.1. Costa Rica	186
4.1.1. Obligados al pago.....	187
4.1.2. Canon de reserva del espectro radioeléctrico	187
4.1.3. Determinación y pago del canon	187
4.1.4. Proceso de Fijación y Pago de la Contribución Especial Parafiscal a FONATEL.....	189
4.1.5. Cálculo del porcentaje de la Contribución Especial Parafiscal ...	189
4.2. Guatemala	190
4.2.1. Impuesto a la telefonía de línea fija o móvil.....	190
4.2.2. Tipo Impositivo y Base Imponible	191
4.2.3. Registro y Administración.....	192
4.2.4. Proceso de Amparo e Inconstitucionalidad	192
4.3. Colombia.....	195
4.3.1. Hecho generador.....	198
4.3.2. Responsables de la recaudación.....	198
4.3.3. Valor base para liquidar la contribución.....	198
4.3.4. Tarifa.....	198
4.3.5. Sujeto Activo.	199
4.3.6. Sujeto Pasivo.	199
4.3.7. Base gravable.....	199
4.3.8. Legalización de los recursos.	200

4.3.9. Ejecución de los recursos.....	200
4.4.Ecuador.	200
4.4.1.Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas.....	200
4.4.2. Reforma N°15.....	201
4.4.3. Aplicación Indeterminada.	204
4.5.Cuadro comparativo entre países.....	206
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	217
5.1. Conclusiones.	217
5.2. Recomendaciones.....	219
BIBLIOGRAFÍA.....	222

RESUMEN

Se presenta el trabajo de investigación denominado “Los Efectos Jurídicos de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia como un Aporte al Plan El Salvador Seguro”.

Se inicia con antecedentes históricos del Derecho tributario en El Salvador, Posteriormente, se presenta el marco conceptual del Derecho tributario y del tributo, de los cuales se hace referencia doctrinaria de diferentes autores versados en esta rama.

El capítulo dos detalla los principios constitucionales del Derecho Tributario, se tomaron en consideración cuatro parámetros para desarrollar dicho capítulo: antecedentes históricos, Conceptualización, base Constitucional y Jurisprudencia.

El capítulo tres desarrolla la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia. Detalla cómo está constituido el plan El Salvador Seguro y la relación que guarda con la Contribución Especial objeto de investigación y una relación de esta con los principios Constitucionales del Derecho tributario.

El capítulo cuatro es denominado “Derecho Comparado”, dicho capítulo contiene el desarrollo de cuatro países que poseen dentro de sus legislaciones un ordenamiento jurídico que regula de manera igualitaria o semejante, una contribución especial como la de esta investigación.

Por último, el capítulo cinco puntualiza las conclusiones a las que las investigadoras llegaron con respecto a la exploración hecha. Además, se hacen diferentes recomendaciones dirigidas a distintas Instituciones.

ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS

ABREVIATURAS

Art.	Artículo.
Cn.	Constitución de la República.
C.T.	Código Tributario.

SIGLAS

ANSP	Academia Nacional de Seguridad Pública.
CESC	Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.
CNSCC	Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia.
COTRANS	Contribución para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público del Transporte Colectivo de Pasajeros.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
DIGESTYC	Dirección General de Estadística y censo del Ministerio de Economía.
FEFE	Fondo Especial de Estabilización y Fomento Económico.
FGR	Fiscalía General de la República.
FISDL	Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local.
FONATEL	Fondo Nacional de Telecomunicaciones.
FOVIAL	contribución del Fondo de Conservación Vial.
FUNSECUN	Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.
FUNSET	Fondos Territoriales de Seguridad.

FUSADES	Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social.
GOES	Gobierno de El Salvador.
IFA	International Fiscal Association.
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única.
INDES	Instituto Nacional de los Deportes.
INJUVE	Instituto Nacional de la Juventud
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto del Valor Adquirido.
MINED	Ministerio de Educación.
MSJP	Ministerio de Justicia y Seguridad Pública.
OEA	Organización de Estados Americanos.
PESS	Plan El Salvador Seguro.
PNC	Policía Nacional Civil.
SECULTURA	Secretaría de Cultura.
SIGET	Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones.
SUTEL	Superintendencia de Telecomunicaciones.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado “Los efectos jurídicos de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia como un aporte al plan El Salvador Seguro”; ha sido realizado con el objeto de verificar los efectos jurídicos producto de la entrada en vigencia de dicha Ley; tomando en cuenta que una Ley produce efectos económicos, políticos, sociales y jurídicos, siendo éste último el que ahora nos ocupa; identificando que los efectos jurídicos que busca ésta Ley son garantizar el acceso a la Justicia y la atención y protección a víctimas, como parte del Plan El Salvador Seguro.

Investigar sobre los efectos jurídicos de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, es merced a la necesidad que existe de examinar si dicha Ley cumple con las exigencias del proceso de formación de Ley y con los Principios Constitucionales Tributarios, verificando si éstos están contenidos en la nueva Contribución Especial impuesta a los ciudadanos desde el año 2015, Tributo que fue implementado con fundamento en la necesidad de recaudar fondos para financiar la Seguridad Pública debido a la problemática actual de violencia que se vive en nuestro país; lo que se busca es verificar si realmente su existencia es necesaria para su objeto de creación y si su papel vendría a ser un beneficio potencial o una carga inmediata a las personas que ocuparían el rol de sujeto pasivo para contribuir al rubro de seguridad pública.

Se analiza si la creación y aplicación de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia cumple con los elementos propios para ser considerada una Contribución Especial o a contrario sensu, analizar si dentro de la misma lo que se regula es un nuevo Impuesto dirigido a los

sujetos pasivos con el fin de financiar el gasto público, y en ese sentido analizar si este impuesto vulnera principios constitucionales, dando un enfoque dentro de la misma, de una posible vulneración por esta ley, de los Principios de Legalidad, Capacidad Contributiva, Doble Tributación y el Principio de Progresividad; obteniendo un efecto jurídico de una posible declaratoria -por parte de la Sala de lo Constitucional- de Inconstitucionalidad de dicha Ley por conculcar tales principios.

La metodología utilizada en la investigación es de carácter Cualitativa Documental, se fundamenta en la consulta de material bibliográfico, presentando diferentes argumentos doctrinarios, legales y jurisprudenciales. De igual forma se realiza una investigación Socio-Jurídica o Empírica, puesto que la temática en cuestión está íntimamente relacionado con un acontecer actual en la sociedad, tomando en cuenta que la realidad social es la que genera el Derecho y que el Derecho surge para regular esa realidad social.

El contenido de la investigación se desarrolla en cinco Capítulos denominados: 1) “Aspectos Generales del Tributo” que contiene una reseña histórica del Tributo y un desarrollo de los elementos conceptuales del Tributo. 2) “Principios Constitucionales del Derecho Tributario” desarrollando los Principios de Legalidad, Generalidad, Proporcionalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva, Progresividad, No Confiscatoriedad, y Doble Tributación, conformados por antecedentes históricos, conceptualización base constitucional y precedentes jurisprudenciales. 3) “Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, y Plan El Salvador Seguro” capítulo que abarca el desarrollo del Análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Plan El Salvador Seguro, y Análisis de la aplicación de los Principios Constitucionales en la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia. 4) “Derecho Comparado” tomando en cuenta los

países de Costa Rica, Guatemala, Colombia y Ecuador. Y 5) “Conclusiones y Recomendaciones”.

Se utiliza como apoyo bibliográfico diferentes Libros en materia Constitucional, Tributaria, Financiera, entre otros; Tesis del Repositorio Institucional de la Universidad de El Salvador y otras; Legislación tanto nacional como Internacional, a efectos de fundamentar el Derecho comparado; criterios Jurisprudenciales; Sitios Web, Blogs y diferentes Materiales en línea.

Además, esta investigación significa un aporte informativo, ya que se pretende convertir el tema en material de discusión con relación a este nuevo tributo para la población salvadoreña, para que pueda promoverse una inconstitucionalidad de esta ley en el ordenamiento jurídico salvadoreño, así como también pueda convertirse en un material de apoyo a la comunidad estudiantil y profesional de El Salvador.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL TRIBUTO

En este apartado se realiza una breve pero importante reseña histórica del tema que ahora ocupa, esto con el propósito de conocer sobre el origen y evolución del Tributo, siendo sustancial para poder iniciar el desarrollo del presente trabajo, conociendo los antecedentes a nivel nacional del mismo. En el aspecto tributario, a través de la historia de la humanidad, ha existido la imposición del más fuerte, principalmente en el aspecto económico, lo que ha propiciado el enriquecimiento excesivo de unos pocos, en perjuicio de la mayoría. Sin embargo, con el correr del tiempo, los abusos e injusticias han venido disminuyendo y a su vez se observa la tendencia a la implementación de sistemas fiscales justos.¹

En virtud de lo anterior, se ve la razón de ser del surgimiento de los tributos, pues a través de la historia cronológica de los mismos, se observa la necesidad de controlar los abusos e injusticias mediante la implementación de sistemas fiscales que en el transcurso de la historia han ido evolucionando y perfeccionándose a favor del bienestar de toda la sociedad.

Las actividades que el Estado lleva a cabo, representado por el legítimo gobierno, procurando la satisfacción de las necesidades públicas, se realizan a través de funciones y servicios públicos, traducidos en gastos para el logro del bien común. Esto último justifica la obtención de los ingresos tributarios y la realización de los gastos; esto es la actividad financiera, llevada a cabo a través del Derecho Tributario.²

¹Universidad Autónoma de Nuevo León, Colección Digital, Capítulo Primero “*Antecedentes Históricos de los Impuestos*”, pág. 15, http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_02.pdf.

² *Ibíd*em, 15-16.

En el apartado que antecede, se ve claramente el móvil o justificación del surgimiento y evolución de los tributos, esto ante la necesidad de satisfacer las necesidades de la sociedad de una manera legal y equitativa en cumplimiento a una de las funciones de todo Estado de garantizar el bien común de la sociedad, encontrando así, el mecanismo de implementar tributos para obtener ingresos tributarios y como resultado de esto brindar los servicios públicos indispensables para toda sociedad.

1.1. Antecedentes históricos de los tributos en El Salvador

En El Salvador los tributos tienen sus inicios en el siglo XVI considerada como la época de la colonia, en ese entonces los conquistadores eran encargados de fijar los tributos que cada uno de ellos debía recibir de los pueblos indígenas, teóricamente en proporción a lo que cada conquistador tenía acumulado producto de la conquista.³

Entre las contribuciones otorgadas durante la época colonial, se tenía el terraje, que consistía en las contribuciones que los indígenas efectuaban en especie por el uso y explotación de las tierras y sus cultivos. Los pueblos indígenas en especial los pipiles adoptaron la obligación de pagar tributos a los españoles, pero los tributos ya eran pagados por los indígenas antes de la conquista, a un soberano indígena denominado: cacique.⁴

El pago del tributo se hacía en productos agrícolas y en productos de hechura artesanal especializada, como cerámica, ropa, tela, etc. Después de la pacificación de la región, los pueblos pipiles pagaron tributos a sus

³Leticia Yoselyn Paz Quinteros, “Guía Teórica y Práctica sobre la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Ley de Impuesto sobre la Renta para el Mediano Contribuyente del Sector Comercio”, (Tesis de grado, Facultad Multidisciplinaria Oriental, Universidad de El Salvador, San Miguel, El Salvador. 2007), 20.

⁴ Ibídem.

encomenderos españoles con cacao, algodón, matas de maíz, chile, frijol, pescado y sal. Luego surgió el impuesto especial para la corona llamado la Primicia; el cual tuvo su desarrollo a mediados del primer siglo de la colonia, así mismo surgieron otros tributos como el diezmo, el cual consistía en una contribución del diez por ciento sobre el valor de la cosecha.⁵

En El Salvador durante la época prehispánica la sociedad pipil estaba dividida en tres clases, los nobles, los comuneros y los esclavos. La afiliación de clases se heredaba por lo general, pero para ocupar los puestos de altos rangos el individuo debía de haberse probado en el campo de batalla y si lograba distinguirse en la guerra obtenía el status de noble. Los nobles tenían altos puestos políticos o religiosos.⁶

La época colonial que se remonta a los años (1530-1821), la conquista del territorio salvadoreño significó el fin de una época de población indígena que perduró por varios años. Después de miles de años de aislamiento, el territorio fue incorporado por las fuerzas de España y convertido en colonia. En los años que siguió a la conquista, los españoles introdujeron animales y cultivos europeos al territorio salvadoreño, incluso su cultura y religión.⁷

Posteriormente se estableció el sistema de la encomienda para controlar a la población nativa, este sistema fue recompensado con el servicio brindado a la corona. La encomienda consistía en la asignación de un número de indígenas adultos, quienes debían pagar al encomendado un tributo en productos o trabajo, como el territorio salvadoreño carecía de minerales importantes, la

⁵ Ibídem, 21.

⁶Mauricio Alexander Montiel Pérez, "Impacto de las Reformas Fiscales de 2004, en la Situación Financiera de las Pequeña y Mediana Empresa Salvadoreña", (Tesis de grado, Universidad Dr. José Matías Delgado, agosto 2005), 1.

⁷ Vilma Mariela, Guerrero González et al, "El tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales en El Salvador", (Tesis de grado, Universidad de El Salvador, Abril 2011), 2.

agricultura se convirtió en la principal actividad económica, por ejemplo cultivaban cacao, añil, bálsamo entre otro.

Por medio de éstos las personas y hasta el mismo Estado hacia transacciones o compras, el cacao era el principal medio que utilizaban como moneda, ya que era considerado la bebida de los dioses, por tal razón su importancia. Después de la conquista e independencia de El Salvador, este se empieza a constituir como un Estado libre.⁸

Después de la conquista e independencia de El Salvador, este se empieza a constituir como un Estado libre y en 1824 es promulgada la primera Constitución de la República aún como Estado federal y se crea la Hacienda Pública, además se establecen leyes para normar los tributos. Con ello se crearon diversos impuestos, tasas y contribuciones especiales, estos conocidos como tributos y con aplicación de normativa legal especial para cada una.⁹

1.1.2.Surgimiento del Derecho Tributario y la regulación de los Principios Constitucionales en El Salvador

La constitución política de la Monarquía Española formulada en Cádiz en 1812, fue el lineamiento a seguir para la adopción del Principio de Legalidad en El Salvador y en 1824 es promulgada la primera Constitución de la República cuando se formó parte de la República Federal de Centro América y se crea la Hacienda Pública, además se establecen leyes para normar los tributos.

⁸ Guillermo Antonio Aguilar Cárcamo et al., “La Actividad Financiera Estatal”, (Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidía, Abril 2007), 22.

⁹ Guerrero González, Vilma Mariela et al., “El tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales en El Salvador”, 3.

Con ello se crearon diversos impuestos, tasas y contribuciones especiales, estos conocidos como tributos y con aplicación de normativa legal especial para cada una, es en la Constitución de 1824 donde se concreta inicialmente el Principio de legalidad, posteriormente se reguló en la Constitución de 1871, en su Título XVII, Art. 85 expresaba: “No podrá exigir ninguna clase de contribuciones ni impuestos que no se hallen determinados con anterioridad a la ley.” El principio de Legalidad se retoma en la Constitución de 1886 y todas las siguientes hasta la actual. La Constitución de 1950 reguló dicho principio y lo relacionado con lo de la Hacienda Pública, así también se retomó en la Constituciones de 1872,1880, 1883 hasta la Constitución de 1886.¹⁰

Uno de los rasgos característicos del Estado de Derecho es la sumisión o respeto de la legalidad de todo el ordenamiento jurídico por parte de los poderes públicos, dentro del cual la actuación de éstos queda condicionada por las normas que configuran todo el ordenamiento jurídico.¹¹

El Derecho Tributario nace en El Salvador en el año de 1915, siendo este uno de los primeros países latinoamericanos en poner en práctica la recaudación de ingresos a través del régimen de impuestos por parte del Estado, a partir de este momento en El Salvador se inicia el largo camino para mejorar su sistema tributario; adoptando la recaudación a través del Impuesto Sobre la Renta, unos años después de Francia y Estados Unidos de América, países donde han logrado(particularmente en este último) un grado de importancia por la alta productividad económica.¹²

¹⁰Lissett AliciaCastro Huevo, et al, “Principio de legalidad en el Derecho Tributario Salvadoreño”, (Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, enero 2007), 18.

¹¹ Carlos Eduardo Bolaños Ruiz et al, “El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley en Materia Tributaria en nuestro derecho positivo y el papel de la Jurisprudencia Salvadoreña”, (Tesis de grado, Universidad de El Salvador, noviembre 2010), 22.

¹²Rudi AlexanderMejicano Hernández et al, “Guía de Obligaciones en el Proceso de Formación, Legalización y Continuidad de Operaciones de las Medianas Empresas dedicadas a la venta de

El Principio de Legalidad es la limitación de la potestad tributaria del Estado y consiste en establecer en la Constitución que sólo a través de la ley se pueden establecer tributos. La adopción del Principio de Legalidad en El Salvador fue por influencias fuertes de ideales democráticos que trajo consigo la legítima emancipación de los pueblos al cobijo de grandes pensamientos de libertad, igualdad y fraternidad, encontrados en movimientos independentistas, sin perder de vista que el principio de Legalidad está en la Constitución y es el Amparo que resuelve sobre la Constitucionalidad de las leyes, así como del actuar político y su administración apegado a la Constitución.¹³

En la constitución de 1886 se incluye el Principio de Reserva de Ley, donde habla de garantías y cita en el art. 231 “no puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público”. La Constitución de 1950 estableció el mismo principio en el art.119, que corresponde a la hacienda pública, así se retomó en la Constitución de 1962, hasta llegar a la de 1983 en el mismo texto citado en el Art. 231 de la Constitución.¹⁴

Y es así como por influencias de Alemania surge el principio de reserva de ley relacionado con el principio de legalidad en El Salvador, ya que en la norma escrita es donde todos los poderes del Estado limitan sus poderes entre sí, siempre que se encuentren supeditados a las leyes.¹⁵

Es en razón de lo anterior que en El Salvador el principio de legalidad se encuentra constitucionalizado desde la Constitución de 1824.

artículos de primera necesidad, en la ciudad de San Miguel, periodo 2010”, (Tesis de grado, Universidad de El Salvador, Octubre 2010), 9.

¹³ Álvaro Magaña, *Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad*, (Tomo V, UTE, El Salvador, 1993), 145-148.

¹⁴ *Ibíd.*

¹⁵ Castro Huevo, Lissett Alicia et al., *Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Salvadoreño*, 17.

El poder del Estado en materia tributaria se limita a través de dos principios fundamentales tales como:¹⁶

Principio de Legalidad, nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos mediante ley. La relación tributaria es una relación obligacional ex-lege, en cuanto surge de la aplicación de la Ley aprobada y en consecuencia, la relación jurídica tributaria es una relación obligacional. Principio de Capacidad Contributiva, los ciudadanos solo estarán obligados a contribuir a las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva.

Para caracterizar el principio de legalidad en El Salvador es preciso tomar en cuenta la posición de la ley en este Estado constitucional de Derecho, la Carta Magna establece que la “soberanía reside en el pueblo” según lo dispone el artículo 83 el cual representan los Diputados, pero el pueblo ejerce la soberanía en la forma prescrita y dentro de los límites de la Constitución.

Si bien el poder público emana del pueblo, los órganos fundamentales del gobierno ejercen sus atribuciones y competencias independientemente, según lo dispone el artículo 86 Cn., por lo que el Órgano Legislativo está sometido a la Constitución en su función más importante que es legislar.¹⁷

En cuanto al principio de reserva de ley, a nivel constitucional se puede relacionar inicialmente que la evolución de las funciones del Estado en los ordenamientos constitucionales antes y después de la Constitución de 1950, determinó la existencia de la reserva de ley a la esfera prestacional

¹⁶ *Ibíd*em, 28-29.

¹⁷ Bolaños Ruiz, Carlos Eduardo et al., “El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley en Materia Tributaria en nuestro Derecho Positivo y el papel de la Jurisprudencia Salvadoreña”, 24.

ensanchando lo que fuera su contenido original en el Estado liberal: Libertad, propiedad y derechos fundamentales.¹⁸

Con la democracia parlamentaria hay otro cambio fundamental en el principio de reserva de ley, cuando todos los poderes proceden del pueblo, artículo 83 y 86 de la Constitución, el principio suministra una legitimidad directa al Órgano Legislativo, de ahí que éste tiene que tomar las decisiones más importantes y sobre las cuestiones políticas más conflictivas.

1.1.2.1. Historia del Impuesto en El Salvador

El antecedente más remoto del impuesto en nuestro país lo vemos en la Ley del impuesto sobre la renta, ya que deviene desde aquellos días cuando los países Centroamericanos recién habían declarado su independencia de España y dado que la nueva nación había nacido con deudas, la Asamblea Nacional, en 1823, voto por implementación en todo el territorio de las Provincias Unidas de Centro América, un impuesto directo a los ingresos o ganancias el cual estimaba “que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los Abogados cinco pesos; los arrendadores un medio por ciento de los ingresos a la propiedad”.¹⁹

A fines del siglo XIX (1870-1900), el café fue uno de los productos de exportación más importantes para el desarrollo económico para nuestro país, aunque el mismo se producía en pequeña escala desde antes de la década de 1860, pero fue en el año de 1870 que lentamente el Estado promovió la producción cafetalera con sus políticas económicas liberales. Tanto el gobierno

¹⁸ *Ibíd*em, 30.

¹⁹ Ramos Antonio Ramón, et al., “Las reformas a la ley del impuesto sobre la renta en el pago a cuenta” (Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, marzo 2005).

nacional como diversos gobiernos municipales y juntas agrícolas departamentales repartieron miles de árboles de café a los productores de diferentes clases sociales, y promovieron la privatización de aquellas tierras que fueran usadas para producir artículos de exportación.

De acuerdo a Alvarenga,²⁰ a partir de la década de 1880, el Estado empezó a darle más atención a las demandas de los grupos más poderosos del país. Por eso, los gobiernos de turno se preocupaban por financiar las actividades del Estado sin molestar con mayores impuestos a los productores y exportadores de café. Y en su lugar el aumento de los recursos del Estado dependió, en primera instancia, de los impuestos a las importaciones, las cuales pasaban por los puertos principales de la república (La Libertad, Acajutla y La Unión), En donde el gobierno había establecido aduanas que se encargaban de cobrar derechos de importación a la mayoría de los productos que entraban al país. De esa forma, ya para 1870 los impuestos que cobraba el Estado en las aduanas representaban el 60% de todos los ingresos del Estado Salvadoreño, proporción que se mantuvo con algunas excepciones hasta 1910.

El 19 de mayo de 1915, la Asamblea Nacional Legislativa, promulgo la primera ley del impuesto sobre la renta, tal como la conocemos hoy en día, es decir, estructurada como tal, como una ley dirigida a gravar ingresos de una manera directa. Esta ley fue publicada en el Diario Oficial del 22 de mayo de 1915. Esta ley surgió de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las condiciones socio- económicas por las que atravesaba el salvador por aquellos días, y, efectivamente, en la exposición de motivos de la referida ley, se justifica la promulgación de esta ley: por la crisis que abatía a nuestro país, con motivo de la primera guerra mundial.

²⁰ Alvarenga Patricia et al., "Historia de El Salvador", Ministerio de Educación, El Salvador Centroamérica, 1994.

Además de los impuestos de importación, el gobierno central y los municipios también cobraban una serie de impuestos de origen interno. El más importante de estos era el llamado “estanco de aguardiente”, controlado directamente por las municipalidades, mediante el cual la producción y venta de licores solo se podía realizar con permiso estatal y pagando los impuestos correspondientes al tesoro nacional, éste proporcionaba entre una quinta y cuarta parte de los ingresos del Estado durante los años de 1870 a 1910. El Estado también percibía ingresos de la venta de papel sellado y timbres, y de las ganancias obtenidas del monopolio de la pólvora y del telégrafo, al igual que impuestos directos que debían pagar todos los hombres adultos del país (Vialidad).

Tanto los impuestos a las importaciones como los propiamente internos eran percibidos en forma de dinero o de bonos por el Estado. Pero había otros que jornaleros y pequeños campesinos podían pagar en dinero o en trabajo. Por ejemplo la construcción de vías de comunicación dependió en gran medida del llamado “impuestos de caminos” que se cobraban a todos los hombres adultos del país.

Este impuesto varía de acuerdo a la clase social del contribuyente, pasando desde varios pesos que pagaba un jornalero hasta cincuenta pesos que le tocaba a un hacendado o gran propietario. Pero si un jornalero o un artesano pobre no disponía del efectivo en el momento tenía que pagar el impuesto trabajando gratuitamente durante tres días al año en determinadas obras públicas, así mismo los reos participaban en la construcción de carreteras como es el caso de la Carretera Panamericana.

En El Salvador surgieron reformas a las leyes tributarias, en 1916, 1919, 1951, 1953, 1955 y 1963, llegando a tener una importancia significativa como fuente de recursos públicos y además, a configurarse en su estructura, como el tipo

de impuesto moderno que se encuentra en la mayoría de países, y según se acepta generalmente en la actualidad, permitiendo mejorar la obtención de recursos públicos que al diseñarlo en forma apropiada constituye un instrumento poderoso para el otorgamiento de incentivos económicos.

Uno de los aportes al derecho tributario más significativo es la creación del Código Tributario el cual se creó a través del Decreto Legislativo N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000 bajo la presidencia de Francisco Guillermo Flores Pérez y su Ministro de Hacienda José Luis Trigueros.

Este código según el artículo uno y dos del mismo contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria, y se aplica a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales, regulando además las actuaciones de la autoridades competentes para administrar a los sujetos pasivos de una forma correcta.²¹

1.1.2.2. Antecedentes históricos de las Tasas

El tributo clasificado como tasa, a diferencia del impuesto, se caracteriza por que lo pagado ya sea al Estado o las municipalidades, conlleva a una contraprestación directa o individualizada a favor de quien lo pago: es decir, el ciudadano paga a cambio de recibir un servicio que puede individualizarse a favor de quien efectuó el pago.

²¹OlgaPatriciaRomero: "Guía de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias para Mejorar la Información Financiera y Fiscal en la Microempresa de la Ciudad de San Miguel, Periodo 2005". (Tesis de grado, Universidad de El Salvador, El Salvador 2005), 8-9.

El Salvador es un país geográficamente pequeño, dividido en 14 departamentos y 262 municipios, distribuidos en todo el territorio nacional. El municipio salvadoreño, como unidad político administrativa primaria del Estado, cuenta con su propio territorio, población y gobierno local y tiene como marco legal las disposiciones establecidas en la Constitución de la República y el Código Municipal, principalmente. La Constitución de la República (1983) estipula que los municipios son autónomos en lo económico, técnico y administrativo y se rigen por el Código Municipal, que determina los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de su autonomía.

De acuerdo a la Constitución de la República, la autonomía del Municipio comprende, en lo referente a los aspectos financieros, lo siguiente:

1. Crear, modificar y suprimir tasas por servicios y contribuciones especiales.
2. Decretar su presupuesto de ingresos y egresos.
3. Gestionar libremente en las materias de su competencia.
4. Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de sus dependencias.
5. Decretar ordenanzas y reglamentos locales.
6. Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

Por su parte, el Código Municipal (1986) otorga a los municipios una serie de competencias, para que éstos cumplan con los fines del Estado en el nivel local.

Las competencias municipales son amplias y diversas y, para efectos de su presentación, se han agrupado así:

1. Planificación del desarrollo urbano y rural del municipio.

2. Prestación de servicios públicos, tales como: aseo, mercados, rastros, tiangués, cementerios, nomenclatura, ornato público, registro del estado familiar, registro ciudadano y otros.
3. Promoción del desarrollo social, a través de la ejecución de programas en áreas como: educación, salud, cultura, deporte, recreación, saneamiento ambiental, vivienda, renovación urbana y otros.
4. Promoción de actividades económicas en la localidad: industria, comercio, servicios, artesanías y agrícola.
5. Promoción de la participación ciudadana en la solución de los problemas locales.
6. Regulación, supervisión y control de actividades de particulares, como: espectáculos públicos, publicidad comercial, establecimientos comerciales y similares.

Muchas de las competencias municipales son propias, puesto que son de carácter local; en cambio otras, las desarrolla el municipio en coordinación con otras entidades de la administración pública.

Los ingresos corrientes municipales comprenden los rubros siguientes:

Impuestos. Se establecen para las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades económicas lucrativas en la jurisdicción municipal;

Tasas por servicios. Deben pagarlas las personas por el hecho de que el municipio les presta un servicio público de carácter administrativo o jurídico;

Otros ingresos corrientes como: multas, recargos, intereses tributarios y otros.

Están obligados a pagar impuestos municipales las personas y empresas que ejercen actividades comerciales, industriales, financieras o de servicios en el municipio.

Las tasas se cobran por la prestación de servicios públicos, tales como: alumbrado público, aseo, ornato, casas comunales, cementerios, mercados, establecimientos en plazas y sitios públicos, mantenimiento de pavimentos, rastro, tiangues, estadios municipales, piscinas municipales y otros que representan uso de bienes municipales.

También están sujetos al pago de tasas los servicios jurídicos municipales, tales como: auténtica de firmas, emisión de certificaciones y constancias, guías, documentos privados, licencias, matrículas, permisos, matrimonios, testimonios de títulos de propiedad, transacciones de ganado y otros de similar naturaleza.

La fuente fundamental de recursos locales que disponen los municipios son los tributos, compuestos por impuestos y tasas por servicios. Los impuestos se pagan por ejercer una determinada actividad económica y las tasas, por los servicios municipales.

1.1.2.3. Contribuciones Especiales en El Salvador

La contribución especial es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a la satisfacción de intereses generales.²²

En El Salvador son reconocidas cinco tipos de contribuciones especiales creadas para fines específicos de acuerdo a la ley de aplicación de cada una de ellas: Contribución del Fondo de Conservación Vial (FOVIAL), normada por la Ley de Fondo de Conservación Vial; contribución para la Estabilización de

²² Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 35-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia, del 9 de julio de 2010). Líneas de la Sala de lo Constitucional 2010 de Inconstitucionalidades.

las Tarifas del Servicio Público del Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS), considerado en la Ley del mismo nombre; contribución para la Promoción Turística normado en la Ley de Turismo, contribución por libra de azúcar extraída, normada en la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador; y la Contribución que ha sido creada más recientemente dirigida a la seguridad ciudadana regida por la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.²³

1.1.2.3.1. Ley del Fondo de Conservación Vial (FOVIAL)

El Fondo de Conservación Vial, conocido como FOVIAL, aprobado el 30 de noviembre del año 2000, fue creado para administrar eficientemente los recursos financieros que le corresponden, realizar un adecuado servicio de conservación en la Red Vial Nacional Prioritaria Mantenible.

Las actividades de conservación vial, se realizan a través de los programas:

Programa de Mantenimiento Rutinario

Programa de Mantenimiento Periódico

Programa de Mantenimiento Puentes y Obras de Paso.

La Ley de Fondo de Conservación Vial fue creada con fecha 30 de noviembre del 2000 según decreto legislativo No 208 Diario Oficial 237. Reformado según Decreto Legislativo No. 789 de fecha 18 de diciembre de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 8, Tomo 382 de fecha 14 de enero de 2009.

²³ Guerrero González, Vilma Mariela, et al., "El tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales En El Salvador", 5.

El objetivo principal que se persigue con la contribución del FOVIAL es un marco legal de financiamiento y gestión de conservación para la red vial nacional y urbana prioritaria mantenible.²⁴

1.1.2.3.2. Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público y Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS)

Esta contribución especial Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público y Transporte Colectivo de Pasajeros que se abrevia para efectos de documentación y registro como COTRANS significa Contribución para el Transporte.

La contribución fue creada con el propósito de proteger la economía familiar de las personas que hacen uso del transporte público de pasajeros, y como apoyo a los empresarios que tienen transporte colectivo de pasajeros. Es necesario mantener inalterado en los niveles actuales el costo del pasaje de autobús y microbús, por medio de una compensación al sector transporte por el incremento al combustible, de no otorgarse esta contribución la población sería grandemente afectada.

El valor de la contribución es de diez centavos de dólar de los Estados Unidos de América por galón (\$0.10 por galón) de diésel, gasolinas regular o especial el cual es aplicable a partir de la entrada en vigencia de la Ley de transporte mediante decreto legislativo N°487 del 23 de noviembre de 2007, con últimas reformas según Decreto Legislativo No. 92, de fecha 30 de julio de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 144, Tomo 384 de fecha 31 de julio de 2009.

²⁴Ibidem, 14 -15.

1.1.2.3.3. Ley de Turismo

En los años 60`s, se comienza a hablar del turismo y es cuando las empresas o personas naturales que emprenden esta forma de sostenimiento se organizan de manera más sistemática, creándose con ello instancias oficiales para su promoción. En 1973 se implanto un estilo de gobierno planificador que velaba por la priorización de ciertos sectores de la economía. Es en esta época cuando el turismo se visualizó como una actividad capaz de generar cuantiosas divisas y empleos, lo cual conllevó el despegue de la actividad.

Algunos parámetros que reflejan este hecho fueron:

El número de visitantes extranjeros en ese año se incrementó en un 35%, manteniendo esta tendencia creciente hasta alcanzar un máximo de 293,000 turistas en 1978 (la mayoría de los cuales provenían de la región Centroamericana).

Para el 2002 las personas que visitaron El Salvador ascendieron a 950,597 y gastaron más de 342.2 millones de dólares, representado para el país un crecimiento positivo del 29.4% es decir 215,970 visitantes más con respecto a las llegadas y un 45.6% equivalente a 101.7 millones de dólares más en relación con los ingresos por turismo del año anterior.

El turismo constituye uno de los mayores recursos para el desarrollo económico de El Salvador. Los excelentes atractivos naturales que posee el país, como playas, clima tropical agradable y paisajes hermosos, se une un importante patrimonio arqueológico y ecológico, con vestigios coloniales y precolombinos, además de reservas nacionales; con el tiempo han ido mejorándose.²⁵

²⁵Ibíd.

En apoyo al turismo es que nace la Ley de Turismo, que entró en vigencia el 18 de enero de 2006, es una herramienta que favorece al desarrollo del sector de una manera estructurada y dota al país de recursos para la promoción en el exterior.

1.1.2.3.4. Contribución para la Promoción Turística.

Hecho generador

El establecimiento de una contribución especial para la promoción turística, la cual tendrá dos hechos generadores. (Según artículo 16 de la Ley de Turismo). El pago de alojamiento, por parte del sujeto pasivo, en cualquier establecimiento que preste tal servicio y la salida del territorio nacional, por parte del sujeto pasivo, por vía aérea.

El hecho generador se efectuara en el momento de la realización del pago de los servicios por parte del sujeto pasivo, debiendo especificar el monto de la contribución separado en el documento que de acuerdo a las leyes fiscales se extienda para demostrar el pago.

Base imponible

La contribución especial para la promoción del desarrollo turístico será de un 5% aplicado sobre la base del precio diario del servicio de alojamiento que utilice el sujeto pasivo.

Se excluirá el monto pagado en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como el precio de cualquier otro servicio que no sea estrictamente el de alojamiento.

1.1.2.3.5. Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador.

El Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera (CONSAA), es un organismo estatal con autonomía administrativa, adscrito al Ministerio de Economía.

En agosto del 2001 se creó la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, a través de la publicación oficial del decreto legislativo No.490 del 26 de julio de 2001. El objetivo principal de su creación fue normar las relaciones entre las centrales azucareras o ingenios y las de éstos con los productores de caña de azúcar, garantizándoles la justicia, racionalidad y transparencia en las actividades propias de la agroindustria nacional. En el artículo 4 de la ley antes mencionada, es creado el Consejo Salvadoreño De La Agroindustria Azucarera (CONSAA) y se le define como la máxima autoridad para la aplicación de dicha Ley. Fue constituida el 27 de septiembre del año 2002, fecha en que la anterior Comisión Salvadoreña para el Desarrollo Azucarero (CDA), dejó de normar las relaciones entre los productores de caña y las centrales azucareras o ingenios del país, traspasando tanto los derechos como las obligaciones, trasladando los bienes de la misma, los cuales a partir de esa fecha, pasaron a formar parte del patrimonio del CONSAA, según lo estipulan los artículos 17 y 18 de la relacionada Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador.

La máxima autoridad del Consejo es el Directorio, la Ley de CONSAA señala quienes conforman el Consejo, dentro de ellos representantes de las centrales azucareras o ingenios; representantes de los productores de caña y por el Gobierno de El Salvador, a través de los Ministros de Economía y de Agricultura y Ganadería.

El presupuesto de gastos e inversiones anuales del Consejo es financiado con una contribución que aportan los productores de caña y las centrales azucareras o ingenios por libra de azúcar extraída. Dicha contribución es establecida por la Asamblea Legislativa a propuesta del Ministerio de Hacienda y será recaudada por el mencionado Ministerio. Ningún miembro del Directorio devengará dieta alguna.

Esta contribución tiene como principal fin la producción, industrialización y comercialización de la industria del azúcar, así como promover la optimización de la producción autoconsumo y comercialización de la caña de azúcar y miel dentro de la agroindustria, a nivel nacional e internacional para lograr el desarrollo económico y social de el salvador.

1.1.2.3.6. Contribución Especial por Libra de Azúcar Extraída.

Hecho Generador

Como lo establece la ley de CONSAA en el Art. 16 están obligados al pago de una contribución los productores de caña y las centrales azucareras que servirá para el financiamiento del Consejo el cual está compuesto por el Directorio, la Dirección Ejecutiva y los Departamentos técnicos y administrativo. Dicha contribución será establecida por la Asamblea Legislativa a propuesta del Ministerio de Hacienda. Ningún miembro del Directorio podrá devengar dieta alguna.

Base Imponible

Al ser la contribución especial establecida por la Asamblea Legislativa a propuesta por el Ministerio de Hacienda que según el Art 59 de la mencionada ley es de 0.005 colones por libra de azúcar extraída.

1.1.2.3.7. Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.

La contribución especial creada más recientemente y que es objeto de interés en esta investigación se le denominó Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC), la cual recae sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación. Los fondos obtenidos de la contribución especial, serán utilizados en actividades enfocadas en la seguridad ciudadana, combate contra la violencia y la prevención de la misma.²⁶

1.1.2.3.7.1. Antecedentes de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana.

El Salvador estaba viviendo su etapa más violenta desde los acuerdos de paz, los índices de homicidios, asaltos y violencia en general han sufrido un incremento acelerado, puede atribuirse esta situación a variables como el alto índice de desempleo.

Sin embargo la variable que mayor impacto tiene en la inseguridad que se está viviendo en el territorio salvadoreño, son las maras, organizaciones criminales que en el 2015 fueron declaradas como terroristas, quienes han sembrado miedo e inseguridad en la familia salvadoreña.

²⁶ Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Asamblea Legislativa 2015, Decreto Legislativo No 162.

De ese escenario surge la necesidad de crear un nuevo ingreso para poder solucionar la inseguridad que aqueja al país ya que al cierre de septiembre de 2015, al menos 4,930 personas habían perdido la vida en el país, víctimas del delito de homicidio, con lo cual se eleva a un nivel histórico esta epidemia. Esta situación de inseguridad conllevó a que El Salvador, en el indicador de “crimen organizado”, se ubique en la última posición de 144 países evaluados en el Índice de Competitividad Global del Foro Económico Mundial, y en la posición 137 bajo el indicador de “costos en los negocios por crimen y violencia”.²⁷

El Estado como ente que debe brindar la seguridad a todo habitante en el territorio salvadoreño, ha implementado varias alternativas para solucionar este mal que agobia al pueblo salvadoreño, el Plan Mano Dura (2003) y Súper Mano Dura (2004), cuyo objetivo era la captura indiscriminada de jóvenes que a juzgar por su apariencia y comportamiento eran considerados miembros de estos grupos criminales, la tregua entre las maras, el cual fue un pacto entre las pandillas y el gobierno de presidente Mauricio Funes, al que se unieron otras organizaciones dando su apoyo a la medida tomada. Durante el período del Ex Presidente Funes las tasas de homicidios bajaron de 15 a 5 asesinatos diarios, mas no cesaron las extorsiones y los secuestros, pero éste comenzó a debilitarse después de que el Ex Presidente Funes reestructuró su gabinete de seguridad en junio de 2013 (Publicación El Faro), y en los últimos 10 años, las organizaciones criminales se han solidificado y los niveles de violencia, homicidios y asaltos ha incrementado de forma acelerada.

Lo antes mencionado ha llevado al Estado, a organismos colegiados, sociedad civil, iglesias, entre otras a acordar el Plan El Salvador Seguro y como las finanzas públicas no son suficientes para contribuir al financiamiento de las

²⁷Foro Económico Mundial (2015). Índice de Competitividad Global 2015-2016. P. 163. http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf.

acciones definidas en el Plan, surge el decreto No 162 que da vida a la contribución especial CESC, la cual grava con un 5% que recae sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, de acuerdo a los alcances establecidos en esta Ley; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación la ejecución presupuestaria de los fondos recaudados estará a cargo del Ramo de Hacienda.

1.2. Elementos Conceptuales del Tributo

1.2.1. Definición de Derecho Tributario

Muchos autores han definido el derecho tributario. JarachDino llama Derecho Tributario al *“conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos.”*²⁸

Para Kuri de Mendoza, el Derecho Tributario es *“la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.”*²⁹

Alejandro Nájera Martínez cita a De la Garza, quien sostiene que *“el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los*

²⁸ DinoJarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, (Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969), 27.

²⁹ Kuri De Mendoza, et al., *Manual de Derecho Financiero*, (Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993).

particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."³⁰El común denominador que hace la base de estudio del Derecho tributario es el tributo, siendo este el centro para surgir las relaciones tributarias por medio del Derecho. Lo anterior nos hace constituir lo que es el tributo.

1.2.2. Definición de Tributo

Para Catalina García vizcaíno, el tributo es *"toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley."*³¹GiulianiFonrouge conceptúa al tributo como *"una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho público"*.

Fonrouge también cita a Blumenstein, quien sostiene que los tributos que *"son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos, sometidos a la misma"*.³²

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece: *"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*.³³

³⁰ AlejandroNájera Martínez, *Derecho Tributario*, (Tecnológico de Estudios Superiores, Oriente del Estado de México, 2012), 16.

³¹ CatalinaGarcía Vizcaíno, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, (Tomo I, parte general, Depalma, Buenos Aires, 1996), 41.

³²Carlos M. GiulianiFonrouge, *Derecho Financiero*, (tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1986), 259-260.

³³ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 41-42.

Según Jarach, a los tributos los denomina recursos tributarios, y expresa que *"son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos -individuos y entidades- en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan"*.³⁴

Para Villegas, son tributos *"las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"*.³⁵

Al analizar las distintas definiciones, se observa la clara concordancia en los autores en manifestar que la potestad tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones respectivas.

La potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer tributos al es inherente al Estado.

Esta se ejerce cuando el órgano correspondiente - en El Salvador el Órgano Legislativo en manera principal -, aprueba los tributos mediante un cuerpo legal, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

Aunado a lo anterior, se puede concluir que los tributos tienen ciertas características, los cuales según Luis Pérez De Ayala, en su obra "Derecho Tributario", establece:

³⁴ Jarach Dino, Finanzas Publicas y Derecho Tributario, (3ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, Argentina, 1996), 234.

³⁵ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas: derecho financiero y tributario*, (Depalma, Buenos Aires, 1992), 667-668.

1. Los tributos son prestaciones debidas por mandato de ley, a un ente público quien los administra según los objetivos por el cual fue creado.
2. Tienen su fundamento en el poder de imperium que posee el Estado.
3. Se imponen con el fin de proporcionar medios con qué cubrir las necesidades públicas.³⁶

1.2.3. Relación Tributaria y Obligación Tributaria.

Como se dijo anteriormente, la potestad tributaria que posee el Estado se inicia y se agota por el proceso de formación de ley que posee a cargo en primera instancia el Órgano Legislativo, en la cual se establece de manera general, impersonal y obligatoria las situaciones, ya sea jurídicas o de hecho que, al realizarse, genera un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Si la relación que nace se da en los términos fijados que establecen las leyes respectivas, se puede hablar de una relación jurídica. Si se establece bajo los parámetros de las leyes tributarias, entonces estamos frente a una relación jurídica tributaria.

Según Nájera Martínez, *“La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”*³⁷

³⁶ Luis Pérez de Ayala, citado por Mario Orellana Martínez, en *“Consideraciones sobre la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces”*, (Tesis doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1994).

³⁷Nájera Martínez, *Derecho Tributario*, 30.

En este orden de ideas, se habla entonces, en manera general, que la relación obligatoria entre los particulares regidos con el Estado se puede llamar obligación tributaria.

Según Vizcaino³⁸, la doctrina tiene diversos modos de entender la relación jurídica tributaria junto con la obligación tributaria, en las que menciona que una parte de la doctrina toma la obligación tributaria como un contenido único o variado, en el que la expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico tributaria.

Otra parte de la doctrina distingue dos posiciones: 1) obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar "relación jurídica tributaria principal" que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de *deberes* formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo.

Autores como Heguel, Pugliese o Tesoro, plantean la existencia de la obligación tributaria en dos aspectos, una principal y las accesorias, en las cuales toman como obligación principal la de dar o pagar la obligación exigida legalmente como derecho del Estado, pero que cada quien tiene su manera de explicar cómo Heguel lo menciona: "*sólo una obligación de dar (principal) con obligaciones paralelas de tipo accesorio*"; Pugliese manifiesta la "*obligación de pagar como relación fundamental y a 'relaciones accesorias' que son 'obligaciones de carácter administrativo', a cargo de todos los ciudadanos, pero que no constituyen obligaciones en el sentido técnico-jurídico del vocablo.*" Tesoro habla de obligaciones una *principal (obligación de dar)* y otras

³⁸ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 302.

secundarias o accesorias ("daré, faceré o nonfaceré"), a efectos de facilitar el cumplimiento de la primera.

Sin embargo, menciona el autor una opinión distinta a la de obligaciones principales y accesorias. Vanoni establece que para él no hay este tipo de obligaciones, sino que todas ellas son *autónomas*, pero de contenido variado, y no puede reducírseles a la sola obligación de pagar.

El autor describe que hay otro tipo de autores que crean la figura de relación Jurídico-Tributaria, de los cuales Blumenstein habla de la relación jurídico tributaria como *"determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, dando lugar a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria), por un lado, y a cierto procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), por el otro, con lo cual establece el carácter paralelo de ambos deberes."*

Sin embargo, menciona que otra doctrina no reconoce una relación jurídico - tributaria de contenido complejo, sino que separa.

Por una parte, la relación jurídico tributaria principal u obligación tributaria, que es objeto del derecho tributario material o sustantivo.

Por la otra, los deberes formales de los administrados y poderes fiscales, que incluye dentro del derecho tributario formal o administrativo.

Es por ello que indica que para *Villegas* la relación jurídica tributaria principales *"el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación"*.

Villegas formula la relación Jurídica Tributaria en un doble sentido:

a) como la vinculación establecida por la norma jurídica entre la realización o configuración del hecho imponible y el mandato de pago tributario; b) como la vinculación, establecida por la misma norma legal, entre la pretensión del fisco, como sujeto activo, y la obligación de quién prevé la norma, como sujeto pasivo.

Como una manera de compendio de las teorías mencionadas, hace referencia a Jarach, quien sostiene que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como objeto principal la "*relación jurídica tributaria*", expresión mediante la cual, en general, se alude a la obligación de pagar el tributo (obligación de dar), sin que queden fuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses (aunque la mora es el hecho que les da origen), suplementos de impuestos, etc.

Pero quedan excluidas de esa relación "las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la Administración" y las relaciones procesales. Dando a entender que "componen el derecho tributario sustantivo o material las relaciones de dar el tributo propiamente dicho y sus accesorias".

Asimismo, forman parte de este derecho las relaciones concernientes a la *repetición* por pago indebido en concepto de tributos, la obligación de pagar anticipos y las obligaciones de retención o percepción en la fuente.

Jarach rechaza la teoría según la cual existe una relación jurídica de pagar el tributo con el bagaje de los deberes administrativos y penales, transformándose el impuesto en una relación jurídica compleja.

1.2.4. Fuentes del Derecho Tributario

Al iniciar de manera general, habla la Real Academia Española que fuente es el *“Principio, fundamento u origen del algo.”*³⁹ Según Eduardo García Maynez, las fuentes del Derecho se dividen en tres, de las que se habla de las fuentes formales, las cuales expresa que son *“los procesos de creación de normas jurídicas”*⁴⁰. Proceso es una sucesión de eventos que llevan a un objetivo determinado, siendo que al proyectarlo en las normas jurídicas, se puede hablar que cada una de ellas sigue una secuencia de etapas para llegar al objeto de su creación y puesta en marcha del objetivo por que le fueron hechas.

Cada rama del Derecho está basada en fuentes del Derecho, sea la mencionada fuente formal, real o histórica, que debido al tema que ocupa solo se ha concentrado en la fuente formal. Dentro de cada fuente del Derecho existen distintos tipos de fuente en manera concreta; siendo que las fuentes formales se dividen, según la opinión generalizada, en legislación, costumbre y jurisprudencia.

Si se habla de las fuentes del Derecho Tributario, se debe ser concreto en mencionar que el tipo de fuente que le da base es la legislación.

La legislación según el autor citado anteriormente, es *“el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de*

³⁹ Diccionario de la Lengua Española, (Real Academia Española, Edición del Tricentenario), <http://dle.rae.es/?id=IYZhVtl>.

⁴⁰ Eduardo García Máynez, *Introducción al Estudio del Derecho*, (53ª ed., Editorial Porrúa, México 2002), 51.

leyes.”⁴¹ Las fuentes que son reconocidas por el Derecho Tributario son las siguientes:

1.2.4.1. Constitución

Es la norma suprema de un país y la norma principal del Derecho tributario al ser la base generadora de legislaciones a toda rama jurídica. Citando a Vizcaino *“si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.”*⁴²

La constitución de El Salvador⁴³ habla de su supremacía en su artículo 246 inciso primero que versa: *“Los principios, Derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio.”* En el inciso segundo del mismo artículo, menciona de manera concreta que *“La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos.”*

La misma Constitución da ejemplo de su supremacía, y lo que encontramos en el artículo 145 que dice: *“No se podrán ratificar los tratados en que se restrinjan o afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales...”* haciendo referencia a que no se pueden ratificar Tratados Internacionales que entren en conflicto con las disposiciones constitucionales.

La Constitución es fuente de los diversos principios fundamentales para la persona humana, los cuales toda ley creada, incluyendo las de índole tributario, deben sujetarse en su cumplimiento, siendo que al no ser tomados en cuenta

⁴¹ *Ibíd*em, 52.

⁴² García Vizcaino, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 153.

⁴³ Constitución de la República de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Constituyente de El Salvador, 1983).

en cierta ley, tienen consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad. Dichos principios serán estudiados más adelante.

La base de la creación de tributos se puede encontrar dentro de la Constitución en el Artículo 131 ordinal 6°, en el cual le da la facultad al Órgano Legislativo la creación de tributos; en el Artículo 195 en adelante le da la facultad a la Corte de Cuentas de la República la fiscalización de la Hacienda Pública, especificando este último como lo conforma en el Artículo 223 ordinal 4°; y en el Artículo 204 Ordinal 1° menciona que en su jurisdicción, dentro de la autonomía de las municipalidades se encuentra la creación de ciertos tipos de tributos.

1.2.4.2. La Ley

Sin una ley no hay un elemento reglamentario que haga nacer la obligación tributaria. La ley es la figura por debajo de la Constitución en cuanto a su obligación y supremacía amparado en el principio de legalidad, el cual se explicará más adelante. Vizcaino menciona el apotegma "*nullum tributum sine lege*",⁴⁴ afirmando que sin una ley concretizada no es posible la obligación tributaria.

Una definición legal y aceptada por el país sobre que es ley, se puede encontrar en el Artículo 1 del Código Civil⁴⁵ vigente en el país, en donde establece que *ley "es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite."* Afirma la obligación jurídica a la que se es sometido, atribuyendo que

⁴⁴ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 154.

⁴⁵ Código Civil, autorizado por Gerardo Barrios, (San Salvador, 23 de agosto de 1859, Gaceta Oficial No. 85, Tomo 8, del 14 de abril de 1860).

sin la existencia de una ley, es imposible que se pueda mandar, prohibir o permitir, dejando claro entonces que no existiría una relación jurídica.

Para la existencia de una ley, en este caso en materia tributaria, que haga nacer la coerción de pago de tributos, debe preverse realizar el proceso de formación de ley que tiene correspondido de manera principal el órgano legislativo.

Mediante el proceso de formación de una ley es conocido los motivos u objetivos por el cual debe realizarse para la obtención de ingresos monetarios a las arcas del Estado.

La ley creada por el órgano Legislativo, dependiendo el tipo de tributo, es para obligar a cierto sector de la población, sin embargo, tiene su vigencia en todo el territorio. Dicha atribución de formación de ley la podemos amparar mediante la Constitución⁴⁶ en los Artículos 131 Ordinal 5° en relación con el Ordinal 6° y 133 Ordinal 1°, en donde enfatiza las atribuciones de la Asamblea Legislativa (cuerpo colegiado en quien recae el poder legislativo) y los Artículos 132 hasta el 143 donde se detalla el proceso de formación, promulgación y vigencia de ley.

De manera más limitada, los Concejos Municipales poseen la iniciativa de formación de ley, solo que de manera Constitucional, su iniciativa radica específicamente en la formación de leyes municipales en materia de tasas y contribuciones especiales.

Es decir, que dentro del territorio que está circunscrito el municipio, los Concejos Municipales tienen la iniciativa de crear dichos tributos, con lo que

⁴⁶ Constitución de la República de El Salvador. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1983.

crean y ejercen una obligación tributaria. Se puede confrontar lo anterior dentro de la Constitución en los artículos 202 al 207, con el acápite de las municipalidades.

Sin embargo, la Constitución le da a los Concejos Municipales la atribución de iniciativa de ley para la formulación de impuestos municipales, tal como lo dice el Artículo 133 Ordinal 4º, el cual se relaciona y complementa con el Artículo 204 Ordinal 6º, en el cual vuelve a mencionar esta iniciativa, adhiriendo que dicha iniciativa es tomada como “propuesta” de ley o de reforma de ley, que debe ser presentada a la Asamblea Legislativa.

1.2.4.3. Reglamentos

Vizcaino, se refiere a los reglamentos como *“las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos.”*⁴⁷

Para desarrollar base de lo anterior, se menciona el Artículo 167 de la Constitución⁴⁸, en su Ordinal 14º, que menciona que dentro de las atribuciones del Consejo de Ministros –ente colegiado por los representantes de las distintas ramas del Poder ejecutivo- el decretar los reglamentos necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes que su ejecución les corresponde. Pérez Royo⁴⁹ agrega que los reglamentos también tienen su función como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, por lo que tienen lógicamente espacio en el campo tributario.

⁴⁷ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 157.

⁴⁸ Constitución de la República de El Salvador.

⁴⁹ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, (8ª ed., Editorial Civitas, Madrid, 1998), 65.

Se sabe que la ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales, emanada de la potestad legislativa que radica en la Asamblea Legislativa; el reglamento por su parte, constituye una norma general, emanada de la potestad reglamentaria que radica en la Administración y sujeto además, a la ley. Los reglamentos no pueden apartarse de la Constitución ni de la ley, de hacer lo contrario, se declararía la inconstitucionalidad.

Algunas leyes tienen condicionada su entrada en vigor a la reglamentación del Poder Ejecutivo, como ejemplo se puede tomar a la Ley de Mediación de Conciliación y Arbitraje⁵⁰, que en su Artículo 91 expresa que el reglamento de esta ley debe ser emitido por el Presidente de la República en plazo de treinta días, que es el máximo representante del Órgano Ejecutivo. Si bien la atribución reglamentaria es otorgada a dicho Poder, en ciertos aspectos han sido conferidas atribuciones reglamentarias, como las de interpretativas y de dirección, a distintos organismos, por ejemplo: en el Artículo 131 Ordinal 1° de la Constitución, le da la atribución a la Asamblea Legislativa de crear su propio reglamento interior.

Giuliani Fonrouge explica que las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales; en cambio, no tienen carácter obligatorio para los particulares, "por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración". Ejemplo sería los reglamentos internos que los distintos poderes del Estado crean, como el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo (Art. 167 Ord. 1° Cn.). Agrega que "si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando

⁵⁰ Ley de Mediación, Conciliación y Arbitraje, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001).

favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia Administración.”⁵¹

1.2.4.4. Tratados Internacionales

Según definición de Hugo Pineda, los tratados *“son acuerdos de voluntades entre dos o más Estados, vinculados o implicados en documentos en donde se consignan por escrito obligaciones y derechos para los suscriptores, lo que da una mayor credibilidad o seguridad, regulando la conducta de los Estados entre sí y los Organismos Internacionales, con el fin de promover y proteger el respeto de los derechos humanos, la paz y la armonía entre los Estados.”*⁵²

El artículo 2 de la Convención de Viena⁵³ al referirse a los tratados, establece que es un acuerdo internacional regulado por el Derecho Internacional y celebrado por escrito entre uno o varios Estados y/o uno o varios organismos internacionales.

Se puede asumir que debe existir una manifestación de la voluntad de los Estados que suscriben el Tratado para su celebración, que constituye una fuente específica de una obligación de Derecho internacional contraída por los Estados contratantes y que debe de regirse por el Derecho internacional y no por el Derecho interno de las partes.

Estos son celebrados con la finalidad de resolver el problema de la doble tributación o doble imposición fiscal a nivel internacional. A través de la celebración de estos Tratados, los Estados contratantes se distribuyen las fuentes de gravamen, de tal forma, que un mismo sujeto no tenga que pagar

⁵¹ Carlos, Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, (2ª ed. ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970), 65.

⁵² Hugo Dagoberto Pineda Argueta, *El Derecho Internacional Público y su Incorporación en El Salvador*, (Universidad de El Salvador), 8.

⁵³ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, (U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, Viena, 23 de mayo de 1969).

dos o más impuestos similares a dos o más países diferentes respecto de un mismo concepto de ingreso.

Lo anterior surge, debido a que en muchas ocasiones, un mismo sujeto puede verse obligado al pago de un impuesto similar en diferentes Estados, utilizando los criterios de nacionalidad, residencia o fuente de riqueza como elementos básicos que originan la doble imposición. Muchos países han ratificado un Tratado para evitar la Doble Tributación en vigor y han aceptado al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) como un impuesto comprendido en dichos instrumentos.

Los tratados tienen singular relevancia, no sólo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también para crear distintas formas de integración económica, que entrañan la necesidad de concertar soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes.

A manera de ejemplo, El Salvador posee un Convenio Internacional con el Reino de España en el cual se busca evitar La Doble Imposición, prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.⁵⁴ El artículo 144 de la Constitución⁵⁵ menciona que los Tratados Internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, por lo que se entiende la obligatoriedad para su cumplimiento.

⁵⁴Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, (Acuerdo No. 1470/2008 Antiguo Cuscatlán, 14 de agosto de 2008, Decreto Legislativo No. 708, del 5 de septiembre de 2008 Publicado en el Diario Oficial No. 181, Tomo No. 380, del 29 de septiembre de 2008).

⁵⁵ Constitución de la República de El Salvador.

Los tratados son considerados en rango superior a las leyes secundarias de un país. En el artículo anteriormente citado en su inciso segundo establece que en caso de conflicto entre una ley y un tratado que está vigente, prevalecerá el tratado, por lo que una ley no puede modificar o derogar lo que esté acordado por un tratado.

Como un tratado al entrar en vigencia se convierte en ley de la República, surte también los efectos en cuanto a que puede ser declarado inaplicable o bien ser declarado inconstitucional si entra en conflicto con la Carta Magna por la Sala de lo Constitucional.

Para realizar una salvedad en la ratificación de los tratados, el Artículo 145 de la Constitución establece que se pueden hacer ratificar tratados haciendo uso de las “reservas”, las cuales consisten en ratificar partes del tratado que no contraríen, restrinjan o afecten disposiciones constitucionales.

1.2.5. Clasificación de los Tributos

Como se ha mencionado en acápite anteriores, el objeto del Derecho Tributario es la obligación jurídica entre el Gobierno y el sujeto gobernado por medio de prestaciones remuneradas o en especie, a lo que se le conoce como tributo.

Existen tres formas de obtención del tributo. El Código Tributario⁵⁶ en su artículo 12 reconoce a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, cuyo objetivo es la recaudación de manera obligatoria en distinta manera de la prestación pecuniaria dentro de un país.

⁵⁶ Código Tributario. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2000

1.2.5.1. Impuestos

Para Vizcaino⁵⁷, *“el impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.”*

El Código Tributario expresa lo que reconoce por 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.”*⁵⁸

En el impuesto son retribuidos servicios generalizados prestados por el Estado, que si bien son útiles a toda la comunidad, el efectuar su particularización en cada persona que haya prestado el pago de impuesto, resulta improbable. Se habla entonces del Impuesto del Valor Adquirido (IVA), el cual tiene un objetivo de recaudación para la seguridad ciudadana y por el cual todo aquel que adquiera un bien debe cancelar el 13% sobre el valor del bien. De dicho impuesto se recibe una contraprestación de seguridad por parte del Estado, sin embargo, no se recibe de manera exclusiva por cada persona que paga el impuesto, sino que se forman programas y medidas para la población en general.

En la naturaleza del impuesto, se constituyen obligaciones unilaterales, establecidas coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. Su fundamento jurídico es, pues, la sujeción al poder de imperio del Estado.

⁵⁷ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 46-47.

⁵⁸ Código Tributario, Art.13.

1.2.5.1.1. Clasificación del Impuesto.

1) Ordinarios y Extraordinarios.⁵⁹ Se refieren a la perdurabilidad de los impuestos en el sistema tributario. Son llamados ordinarios los que se reproducen todos los años con periodicidad regular, o que rigen hasta su derogación con la característica de habérselos establecido con miras a su permanencia. En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son *extraordinarios*.

2) Directos e Indirectos.⁶⁰ Los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados, lo que repercute en el patrimonio del sujeto pasivo, ya que no los pueden recuperar de otras personas. Los impuestos indirectos, por el contrario, si pueden ser trasladados, lo que no repercute en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas de quienes los recupera el sujeto pasivo.

3) Personales u subjetivos y reales u objetivos. Vizcaino⁶¹ presenta cuatro criterios sobre como indicar a esta clasificación. El primer criterio denomina personales a los impuestos en que el contribuyente colabora con el fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en declaraciones juradas o la inscripción en registros o padrones; mientras que los impuestos reales son los que prescinden de esa colaboración administrativa.

El segundo criterio se refiere a la técnica legislativa utilizada para establecer los aspectos subjetivos y objetivos de los hechos imponible. Son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible, y reales -u objetivos- aquellos en que la

⁵⁹ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 70.

⁶⁰ Humberto Sol Juárez, *Derecho Fiscal*, (Red Tercer Milenio, México 2012), 58.

⁶¹ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 71.

ley no define ni habla del sujeto pasivo, que surge en virtud del carácter y el concepto del hecho imponible objetivo.

El tercer criterio, de carácter eminentemente jurídico, define como reales los impuestos cuyas obligaciones están dotadas de una garantía real sobre los bienes comprendidos en el objeto de los hechos imponibles y como personales, a los impuestos que carecen de esa garantía.

El cuarto criterio considera que los impuestos personales procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las circunstancias económicas personales del contribuyente. En cambio, los impuestos reales son los que eligen como hechos imponibles manifestaciones objetivas de riqueza, sin considerar las circunstancias personales del contribuyente.

4) Estatales y Municipales. Los impuestos estatales se establecen en las leyes secundarias establecidas por mandato de ley, y de acuerdo a éstos los estados obtienen los ingresos que necesitan para su sostenimiento. Los municipales son legislados por los consejos municipales locales para cada uno de los municipios de la entidad estatal.⁶²

5) Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos. Son impuestos fijos aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada; proporcionales aquellos en los cuales la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante; progresivos a los establecidos con una alícuota que crece según aumenta la base imponible o que se eleva por otras circunstancias

⁶² Sol Juárez, Humberto, Derecho Fiscal, 59.

según categorías; y regresivos a aquella cuya alícuota es decreciente a medida que aumenta el monto imponible.⁶³

1.2.5.2. Tasas

DinoJarach expresa en manera general que la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo que, tomado como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo; por lo que no tiene, pues, el carácter de precio.⁶⁴

Vizcaino expresa que *“es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.”*⁶⁵

El Código tributario lo define como *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”*⁶⁶

Referente a la distinción de tasa con precio de los servicios públicos, se sostenía la teoría de que si era preponderante la prestación del servicio, se trataría de una tasa; si, por el contrario, era preponderante el pago del usuario, se trataría de un precio.

⁶³ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 73.

⁶⁴ Jarach, Dino, *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, 234.

⁶⁵ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 46.

⁶⁶ Código Tributario, Art. 14

Sin embargo, Dino Jarach⁶⁷ expuso que se debe reconocer que entre las tasas y el precio público sólo hay una diferencia de grado, ya que también en el precio público hay una cierta coerción evidenciada por el contrato de adhesión, como también la hay en los precios de los monopolios fiscales en razón de la prohibición de la concurrencia por parte de empresas privadas; y, por otro lado, no puede excluirse siempre la relevancia de la voluntad individual en la creación de la tasa, por ejemplo en el caso de públicas concesiones.

En este sentido, desde un enfoque económico, si las tasas no son precios, tienen en común con ellos el carácter de contraprestación. He ahí la determinación de que en la presión tributaria no se incluyan las tasas en cuanto sean retributivas de servicios prestados sin estar influidas por el principio de capacidad contributiva.

Se debe notar que a pesar de sus diferencias, las tasas tienen en común con los precios la función limitadora del uso de los servicios. Esta función la ejercen las tasas, aun cuando su creación no responda a un propósito deliberado del Estado. Muchos servicios públicos que por la importancia de las necesidades a satisfacer podrán ser prestados gratuitamente, son sujetos a la aplicación de tasas para limitar la demanda que, sin dicho tributo, podría exceder los límites de la oferta por parte del Estado.⁶⁸

Un serviciólogo tiene el carácter de divisible, porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes interesa.

Ejemplo de tasas se puede mencionar a los pagos que se realizan en las alcaldías municipales para la obtención de una copia de una certificación de

⁶⁷ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, (2ª ed., Buenos Aires, 1971), 74-75.

⁶⁸ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 240.

partida, las marginaciones entre otros; estos pagos para la prestación de un servicio son pagos de tasas municipales, los cuales se deben realizar para poder obtener lo solicitado.

A diferencia del impuesto, dicho pago lo hacemos de manera particular por un servicio exclusivo para una necesidad, es decir, se recibe la contraprestación directamente.

En cuanto a su evaluación respecto a su función, cualitativamente es un tributo ampliamente justificado desde el punto de vista de la equidad, siempre que los servicios que constituyen la contraprestación se presten efectivamente y no sean de carácter puramente formal.

Cuantitativamente, las tasas como recurso del presupuesto del Estado son de importancia muy reducida. Pero pueden ser más significativas para las finanzas de las municipalidades, especialmente cuando estas entidades no pueden establecer impuestos o tienen muchas restricciones legales para establecerlos.⁶⁹

1.2.5.3. Contribuciones Especiales

Catalina García establece que la contribución especial *“es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales.”*⁷⁰

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 47.

GiullaniFonrouge los define como los tributos pagados por determinados grupos de población que están o estarán beneficiados por servicios estatales, como los de la seguridad o previsión social.⁷¹

Según definición dada por el Código Tributario, la Contribución Especial *“es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.”*⁷²

Para algunos autores, la definición de contribución especial es tomada como los tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles, que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública, construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.⁷³ Se evidencia entonces una clara acepción a este concepto.

1.2.5.3.1. Problemas referentes a la Contribución Especial.

DinoJarach⁷⁴ plantea algunas complicaciones que afronta este tributo. La contribución especial contrae una serie de problemas respecto a su funcionamiento y aplicación.

Uno de ellos es saber la parte del costo de la obra a financiar con la contribución. La contribución especial tiene como característica esencial el beneficiodiferencial que la obra pública depara a las propiedades privadas de la zona de influencia de esa obra. Lo que equivale a decir que la colectividad

⁷¹ Carlos GiullaniFonrouge, *Derecho Financiero*. (Vol. II, Depalma, Buenos Aires, 1962), 831.

⁷² Código Tributario, Art. 15.

⁷³ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 241.

⁷⁴ *Ibídem*, 242.

todo recibe un beneficio general, sin embargo, será una decisión de orden político determinar cuál parte del costo total se quiere financiar con impuesto y cuál mediante la contribución especial.

Otro de los problemas es la determinación de la zona con beneficios diferenciales, lo cual dependerá de la naturaleza de la obra pública. Tratándose de la zona de influencia puede determinarse teniendo en cuenta las distancias de las propiedades; tratándose de obras de riego, se tendrá en cuenta el caudal de agua que corresponderá a cada predio; tratándose de desagües, juega un papel importante el concepto de cuenca, etcétera.

Esta determinación tiene un carácter bastante discrecional, por cuanto depende del reconocimiento que las propiedades situadas en la zona se han beneficiado con una determinada intensidad, suponiendo, la determinación del beneficio de cada inmueble y la limitación de la contribución a los que obtengan un beneficio mínimo atribuible a la obra pública, que como se ve, no es fácilmente determinable.

1.2.5.3.2. Clasificación de las Contribuciones Especiales

Vizcaino presenta dos tipos de contribución especial, las cuales llama contribución de mejoras y contribuciones parafiscales.⁷⁵

1) Las contribuciones de mejoras: Son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública. es equitativo que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos. Se habla de la contribución especial destinado al

⁷⁵García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 117.

Fondo de Conservación Vial (FOVIAL) y la contribución especial que se encuentra en el pago de uso de combustible y sus derivados.

2) Las contribuciones parafiscales: Son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo; en esta se menciona a la contribución especial para la Seguridad Ciudadana y convivencia, cuyo objetivo tiene el financiar tanto al Ministerio de Justicia y Seguridad Pública para cumplir con los programas de control, erradicación, prevención y educación de la violencia generada en el país debido principalmente a los grupos delictivos pandilleriles, conocidos como maras.

Las contribuciones se caracterizan por el hecho de que tienen un objetivo específico para su creación y tienen el carácter particular de ser transitorias; es decir, que una vez cumplido el tiempo de duración para lo cual fue creado, esta desaparece y ya no puede ser gravado al bien o servicio al cual fue asignado. Asimismo, una característica particular de estos, es que es dirigido a un grupo determinado de la población que tiene las particulares necesarias para el pago de este, quienes en sí, el beneficio que traería el objetivo del porqué de la contribución especial, sería primeramente para estos.

1.2.6. Elementos de los Tributos

A efectos del presente apartado, conviene dar lectura al precedente jurisprudencial, de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia⁷⁶, por medio del cual desarrolla los elementos comunes del tributo como género de la siguiente manera:

⁷⁶ Sentencia Definitiva, Referencia: 66-2005/4-2006 (El Salvador, Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia, 2012).

“III. 1. En primer lugar, es necesario establecer los elementos comunes al tributo como género, pues la caracterización jurídica del mismo es determinante para delimitar las notas específicas de sus especies.

A. De acuerdo al art. 11 del Código Tributario, los tributos son obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

A partir de este concepto, pueden extraerse los elementos que lo componen:

(i) en primer lugar, los tributos son obligaciones exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio; en definitiva, el elemento esencial del tributo es la coacción, manifestada especialmente en la prescindencia de una contraprestación voluntaria y espontáneamente realizada por el sujeto obligado; debido a este carácter coactivo, 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.

(ii) por otra parte, el tributo es una prestación en dinero; (iii) finalmente, los tributos tienen como finalidad la obtención de recursos destinados a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

B. Partiendo de las nociones antes apuntadas, la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de los tributos es la que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

a. El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. Elemento

propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto 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 objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa.

Así pues, se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su 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—v. gr., 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, cuál será la dimensión adecuada de su obligación.

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

En efecto, de este concepto, podemos extraer las siguientes características de la tasa: (i) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; (ii) debe ser creada por ley; (iii) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; (iv) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; (v) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y (vi) la actividad estatal 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 –v. gr., administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto–.

En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, 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 precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

c. Las contribuciones especiales, por su parte, 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 de 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 reconducible a un aumento de riqueza y, por consiguiente, indicativo de capacidad contributiva.

Sin embargo, conviene aclarar que esa ventaja opera como realidad verificada jurídicamente pero no fácticamente. En otras palabras, es irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago. Y es que, la ventaja, como criterio determinante de la existencia del tributo, sólo tiene eficacia en el momento de la redacción de la disposición que

lo prevé. Es decir, en tal oportunidad el legislador “conjetura” que la obra, gasto o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado. Pero sí es imprescindible que el hecho que se tomó como productor del beneficio sea realmente idóneo para originarlo.”

Con lo anterior descrito referente a los elementos comunes del Tributo como género, y a las notas específicas de sus especies, se expondrán y definirán los elementos propios del Tributo como género.

Contribuyente: Es aquél sujeto pasivo que realiza que realiza el hecho imponible.⁷⁷

Hecho Generador: A grandes rasgos, *hecho generador* es el acto, situación o acontecimiento descrito en la norma legal que, una vez acaecido, origina una obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de una pretensión fiscal.⁷⁸

Y según precedente jurisprudencial, la Sala de lo Constitucional ha expuesto que, *“según algunos tratadistas, el hecho generador también llamado hecho imponible o presupuesto de hecho, para que se configure en la realidad, deben concurrir cuatro aspectos, si falta uno no se genera la obligación tributaria. Dichos aspectos son: material, personal o subjetivo, temporal y espacial.*

El aspecto material es tan relevante, que algunos lo identifican con el mismo hecho generador o imponible, y consiste en la descripción objetiva del hecho o situación previstos en forma abstracta por la norma jurídica, cuya clave es el verbo utilizado o implícito en el texto; por ejemplo obtener ganancias, ser titular

⁷⁷ Fernández de Soto Blass, María Luisa, Practicum fiscal. Teoría, práctica, fórmulas y esquemas, (Editorial DYKINSON, S.L., Madrid, 2016-17), 15
<https://books.google.com.sv/books?id=PxDODQAAQBAJ&pg=PA15&dq=contribuyente+tributario+es+aquel&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiY3cKP44LWAhVF44MKHfWNAcUQ6AEINzAD#v=onepage&q=contribuyente%20tributario%20es%20aquel&f=false>

⁷⁸ Sentencia Definitiva, Referencia: 38-2012 (El Salvador, Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia, 2015).

de bienes. El aspecto personal o subjetivo está dado por la persona o personas a cuyo respecto se configura el aspecto material, o sea, el sujeto pasivo del tributo. El aspecto temporal está referido a que el hecho o situación descrito en forma abstracta –hecho generador-, debe acontecer durante la vigencia de la norma tributaria; y el aspecto espacial se refiere al lugar en el cual se realiza el hecho imponible.”⁷⁹

Según el escritor Carlos Otálora, Hecho Generador: *“es la causa que da origen al nacimiento de una obligación tributaria, es un hecho jurídico con relevancia económica. De acuerdo al Modelo de código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT), “el Hecho Generador es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.*⁸⁰

Base Imponible: Según el escritor Carlos O., *“es la materia imponible u objeto sometido a imposición y está expresada en valores o en unidades físicas. La base imponible determina parámetros que permiten valorar de manera cuantitativa los hechos de la obligación tributaria.”*⁸¹La base imponible se entiende como la expresión numérica del hecho imponible.⁸²

Alícuota: Carlos Otálora⁸³ establece que *“la alícuota se aplica sobre la base imponible. La alícuota puede ser establecida en unidades monetarias y se aplica a una base imponible fijada en unidades físicas; por ejemplo, Bs 1 por cajetilla de cigarrillos, \$100 por de televisor. A este tipo de imposición se denomina impuestos específicos.*

⁷⁹ Sentencia Definitiva, Referencia: 467-2006 (El Salvador, Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia, 2007).

⁸⁰ Otálora Urquizu, Carlos, Economía Fiscal, (1ª ed., Editorial Plural, Ecuador, 2009), 133.

⁸¹ *Ibídem*, 134.

⁸² Sentencia Definitiva, Referencia: 45-2003 (El Salvador, Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia, 2005).

⁸³ Otálora Urquizu, Carlos, Economía Fiscal, 135.

En cambio, la alícuota, cuando es porcentual, se aplica sobre un valor; por ejemplo, la alícuota del 13% del IVA, que se aplica sobre el precio de venta, dando lugar a los impuestos Ad valorem, puesto que se perciben con arreglo al valor de la base tributaria. Algunos autores consideran el término alícuota cuando el impuesto es porcentual y tarifa cuando es expresado en moneda nacional por unidad de medida.”

Según el referido autor, “la base imponible y la alícuota son los dos únicos elementos de la estructura tributaria que permiten cuantificar el monto de los impuestos, es decir, la cuantía del tributo.”

Exención: Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales.⁸⁴

En cuanto a éste elemento la Sala de lo la constitucional sostiene que: *“exención tributaria tiene lugar cuando la disposición tributaria contempla que en determinados supuestos, previstos expresamente en ella, no obstante producirse el hecho generador, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo.*

El mecanismo jurídico para que esto ocurra se verifica con la concurrencia de dos disposiciones tributarias en sentidos contrapuestos: la primera, la que define el hecho imponible y le asocia el efecto del nacimiento de la obligación tributaria.

La segunda, la de exención, que enerva los efectos de la anterior, disponiendo que no se desarrollen tales respecto de determinados sujetos que realicen el hecho imponible –exención subjetiva– o impidiendo que se apliquen a

⁸⁴ *Ibíd*em, 394.

*determinadas situaciones que pudieran incluirse en el hecho generador – exención objetiva–.*⁸⁵

1.2.7. Cuadro Comparativo de la Clasificación de los Tributos.

Clasificación.	Naturaleza jurídica.	Hecho imponible.	Destino a financiar.
Impuesto	Tributo exigido por el Estado a nivel Nacional y por la municipalidad dentro de su territorio, de manera generalizada a sus habitantes.	Es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Es decir, no tiene ningún servicio o actividad administrativa exigida como contraprestación.	El financiamiento de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin hacer alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos.
Tasa	Tributo exigido por el Estado o por la Municipalidad de manera individualizada por una actividad	La prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligada por parte del Estado,	Generalmente, se usa para el financiamiento del servicio que origina la obligación tributaria del beneficio

⁸⁵ Sentencia Definitiva, Referencia: 66-2005/4-2006, (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012).

	administrativa directa.	vinculada al pago.	directo.
Contribución Especial.	Tributo exigido por el Estado o Municipalidad para un determinado grupo colectivo de beneficiarios.	La obtención de un beneficio por la realización de obras públicas o de una actividad especial para un grupo beneficiado.	Ningún otro que no sea el financiamiento de la obra o actividad que constituye el presupuesto de la obligación.

CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En éste capítulo se aborda un importante conocimiento sobre los principios desde una línea conceptual hasta abordar en aquéllos principios que se encuentran consagrados constitucionalmente a favor del Derecho Tributario.

Principio, según Barros Carvalho, *“es una regla portadora de núcleos significativos de gran magnitud que influyen visiblemente en la orientación de cadenas normativas, a las cuales otorga carácter de unidad relativa, sirviendo de factor de agregación para otras reglas del sistema positivo.”*⁸⁶

Los principios se pueden notar como la base de un punto de partida normativo, en el cual da las pautas para una unidad armónica en la aplicación de un régimen legal y, consecuentemente, al derecho tributario. José Vicente Troya expresa que *“los principios perfeccionan, enriquecen y racionalizan el ejercicio de la potestad tributaria. En este sentido son altamente positivos. Sin embargo, estos principios, al propio tiempo son límites al ejercicio de la potestad tributaria, a la que indican por dónde debe discurrir.”*⁸⁷ Enfatiza la importancia que tienen los principios para todo régimen tributario, los cuales deberán guardar conformidad con los preceptos y la normativa establecida.

Felipe Iturralde Dávalos explica como la Constitución juega un papel importante junto a los principios: *“Los principios constitucionales del régimen tributario, rigen sobre el sistema tributario como tal, es decir involucran y guían el*

⁸⁶ Paulo de Barros Carvalho, et al, “El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en Pistone, Pasquale *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, (Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005) 97

⁸⁷ José Vicente Troya, “Finanzas públicas y constitución”, Andrade, Trujillo y Viciano Edit., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, (Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 2004) 275.

*ejercicio del poder tributario, entendido como la facultad soberana del Estado de establecer, modificar y extinguir tributos.*⁸⁸A partir del mandato constitucional, se da vida a los principios del régimen tributario y se estructura toda la normativa que deberá determinar la forma bajo la cual se desarrollará la actividad de administración de tributos en el país.

Cuando las constituciones recogen principios que regulan y limitan los alcances del ejercicio del poder impositivo, su objeto es asegurar la protección de los contribuyentes, ya que los principios generales consagrados en una Constitución determinan los límites que la legislación ordinaria debe respetar para no incurrir en contradicción con la norma primaria, superior en jerarquía.

Patrón de lo anterior, el texto de algunos preceptos de las Constituciones que han sido vigentes en el país, introducen elementos que al configurar los alcances del poder tributario, fijan límites para la reglamentación que corresponde hacer a la Asamblea Legislativa, contenida en el Art. 22 de la Constitución de 1841, que autorizaba el "levantar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción". Esa disposición, es un buen ejemplo de un precepto constitucional que determina tres limitantes al ejercicio del poder tributario:

1) Respecto a la naturaleza del tributo; 2) En relación al objeto de los gravámenes, y 3) En cuanto debe hacerse "con la debida proporción".⁸⁹

Este conjunto de principios y normas que rigen el poder financiero del Estado son recogidas en las cartas constitucionales, con impacto patrimonial en el

⁸⁸Felipe Iturralde Dávalos, "Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo", en *Memorias de III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, (Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, del 9 al 11 de julio del 2003) , 161

⁸⁹ Álvaro Magaña, *Derecho Constitucional Tributario*.

Estado y en los integrantes de la sociedad, requiere que en su interpretación, no solo se atienda a los principios tributarios, sino que se los vincule con el plexo garantista que surge de dichas cartas. Los principios tributarios se constitucionalizan para promover el más alto grado posible de respeto hacia ellos en el desarrollo de la actividad financiera del Estado, de tal modo que la norma secundaria no puede alterarlos.⁹⁰

Las Constituciones incorporan en la gran mayoría de casos, los principios tributarios de legalidad, de igualdad, de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y otros, cuya recepción a nivel constitucional es menos generalizada, como la progresividad del sistema tributario o su proporcionalidad. De los anteriores, es necesario precisar dos cuestiones de la mayor importancia: la obligatoriedad inmediata de los principios recogidos en los preceptos constitucionales y la primacía de esos principios en materia de interpretación. Que a continuación se desarrollará en este capítulo.

2.1. Principio de Legalidad

Legalidad con relación a los Tributos va encaminada a la idea que no puede existir un tributo sino en virtud de una Ley. Así, los tributos pueden ser regulados por leyes formales y en sentido material, sin embargo la regla general es reserva de ley para los tributos. Tomando en cuenta que los Tributos pueden ser Estatales y Municipales, se entenderá que los primeros (Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales Estatales) tienen Reserva de Ley; y, respecto a los segundos (Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales Municipales), únicamente el Impuesto Municipal tiene Reserva de Ley, no así la Tasa y Contribución Especial Municipal, ya que éstos se imponen

⁹⁰ Kuri De Mendoza, Et al. Manual de Derecho Financiero, 64.

mediante Ley en sentido Material, es decir, por medio de una Ordenanza Municipal.

Lo anterior es en virtud de las atribuciones constitucionales otorgadas a la Asamblea Legislativa, encontrando su asidero legal en los artículos 131 Ord 6° de la Constitución de la República⁹¹, al establecer que corresponde a la Asamblea Legislativa decretar Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales; artículo 133 Ord. 4° del precitado cuerpo legal al exponer que tienen exclusivamente iniciativa de Ley los Consejos Municipales en Materia de Impuestos Municipales.

Este artículo está relacionado con el artículo 7 inciso 1° de la Ley General Tributaria Municipal⁹² pues regula que compete a la Asamblea Legislativa crear, modificar o derogar Impuestos Municipales a propuesta de los Consejos Municipales; reflejándose claramente que los mencionados Tributos tienen Reserva de Ley merced a su proceso de formación.

Por otra parte, lo anterior, lo es también en virtud de las atribuciones constitucionales otorgadas a los Concejos Municipales, encontrando su asidero legal en el artículo 204 Ord. 1° de la referida Constitución.

Al establecer que la autonomía del Municipio corresponde crear, modificar y suprimir Tasas y Contribuciones públicas, relacionándolo con el artículo 7 inciso 2° de la Ley General Tributaria supra relacionada, pues expone que compete al Consejo Municipal crear, modificar o suprimir Tasas y Contribuciones Especiales mediante la emisión de la ordenanza; evidenciando

⁹¹ Constitución de la República de El Salvador.

⁹² Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

aquí que dichos Tributos son creados por medio de una Ley en sentido Material, merced a su proceso formación.

2.1.1. Legalidad como Principio Constitucional.

“Legalidad” significa: “conformidad a la ley”; es decir, aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos los actos que realicen deben ser apegados a esta, bajo la pena de invalidez. Como diríamos en otras palabras: es inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.⁹³

Un axioma garantista del principio de legalidad lo establece nuestra Constitución de la República, facultando a las personas a “realizar todo lo que no está prohibido” (Principio de Legalidad en sentido negativo, art. 8 Cn). Dicha cita, limita el actuar imperativo del ente público frente a los sujetos pasivos, contribuyendo a comprender la legalidad como un principio constitucional que encierra las facultades del estado dentro de un marco jurídico, y de este modo impedir arbitrariedades.

2.1.1.1. Antecedentes históricos.

La base histórico-constitucional de este principio, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través de la ley. Es este el principio tal vez más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la carta magna inglesa, que limita las facultades del rey para establecer

⁹³Luis Fernando Ortiz Alfaro et al., “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010), 37.

tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo, se tradujo en el llamado “principio de reserva”, en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, solo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.⁹⁴

Similares orígenes tiene la revolución francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 27 de Agosto de 1789, en tanto dispone que “La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá prohibir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”.

Tal disposición recogida y plasmada en muchas Constituciones democráticas, si bien la doctrina concuerda que se refiere a la “ley material” como sinónimo de norma dictada por autoridad competente, en dos campos jurídicos el principio es más estricto al exigirse como “ley formal”, esto es, emanada del órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario.⁹⁵

Este principio tiene un origen histórico antiguo, y se ha venido enriqueciendo durante el desarrollo del pensamiento político y jurídico. Desde sus orígenes, detrás del principio de legalidad descansa la contraposición entre “el gobierno de los hombres” y “el gobierno de las leyes”: en el primer caso, los gobernados se encuentran desprotegidos frente al arbitrio del gobernante, y, en el segundo, los súbditos cuentan con más posibilidades de conocer los límites y alcances del ejercicio de la autoridad. Efectivamente, el desarrollo histórico del concepto de legalidad tiene aparejado un ideal valorativo que aspira a restringir,

⁹⁴ Ortiz Alfaro, Luis Fernando et al., “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario”, 35-36.

⁹⁵ *Ibidem*, 36.

mediante normas, el uso arbitrario del poder político, garantizando a la par una serie de seguridades para quienes están sometidos a dicho poder.⁹⁶

El Principio de Legalidad en materia Tributaria no es de creación moderna; encuentra su fundamento en la tradición europea, y es reconocido por vez primera en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789. En dicha declaración se ordenaba que todos los ciudadanos tengan el derecho de constatar, por ellos mismos, o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su tasa, su base, su recaudación, y su duración.⁹⁷

2.1.1.2. Conceptualización.

El concepto de Legalidad, tiene una doble dimensión político-jurídica. Desde la perspectiva de la ciencia política, la legalidad es un requisito y un atributo del poder que supone ciertos límites al ejercicio del mismo. Un poder es legal y actúa legalmente en la medida en que se constituye en conformidad con un determinado conjunto de normas y se ejerce con apego a otro catálogo de reglas previamente establecidas. Bajo esta óptica, el concepto de legalidad está estrechamente relacionado con legitimidad: el primero se refiere al ejercicio del poder y el segundo a la titularidad del mismo.

⁹⁶ Laura, Baca Olamendi, Judit, Bokser-Liwerant, et al, *Léxico de la Política*, (2010, México), acceso el 25 de septiembre de 2016, https://books.google.com.sv/books?id=QK79r_mPPG8C&pg=PA389&dq=principio%20de%20legalidad&hl=es419&sa=X&sqi=2&ved=0ahUKEwjAhNe_YfPAhXDWh4KHVy5AggQ6AEIIDAC#v=onepage&q=principio%20de%20legalidad&f=false, 389.

⁹⁷ Omar Curiel Villaseñor, *Principios Tributarios "Fundamentos constitucionales de la obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica"*, (2001, Impreso en México), acceso el 28 de septiembre de 2016, https://books.google.com.sv/books?id=MFWj7AeeQe8C&pg=PA69&dq=principio+de+legalidad&hl=es419&sa=X&sqi=2&ved=0ahUKEwjAhNe_YfPAhXDWh4KHVy5AggQ6AEIQzAJ#v=onepage&q=principio%20de%20legalidad&f=false, 73.

Un poder es legítimo cuando su titularidad tiene un sustento jurídico, y es legal cuando los actos de autoridad que de él emanan se ajustan a las leyes vigentes.⁹⁸

Desde la perspectiva jurídica, el principio de legalidad se enuncia así: “todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado en el derecho en vigor”. Es decir, que todo acto de la autoridad pública debe tener fundamento en una norma jurídica vigente y, más allá, dicha norma jurídica debe encontrar su propio sustento en una norma superior.⁹⁹

2.1.1.3. Cuerpo legal que lo desarrolla.

El Principio de Legalidad es un pilar fundamental de todo Estado de Derecho, encaminado a resguardar los derechos y garantías de las personas, por lo que necesariamente está estipulado en la legislación de todo país.

Es así que en la Carta Magna,¹⁰⁰ una regulación garantista del principio de legalidad, pues faculta a las personas a realizar todo aquello que no se encuentra prohibido por la ley; siendo el artículo 8 que literalmente reza “*Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe*”.

2.1.2. Principio de Legalidad Tributaria

Al respecto se cita a Soler, quien estima que el nacimiento de una obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además que dicha ley debe determinar claramente el

⁹⁸ *Ibíd.*

⁹⁹ *Ibíd.*

¹⁰⁰ Constitución de la República de El Salvador.

concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.¹⁰¹

2.1.1.1. Antecedente Histórico

El Principio de Legalidad en materia Tributaria no es de creación moderna; encuentra su fundamento en la tradición europea, y es reconocido por vez primera en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789.

En dicha declaración se ordenaba que todos los ciudadanos tengan el derecho de constatar, por ellos mismos, o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su tasa, su base, su recaudación, y su duración.¹⁰²

2.1.1.2. Conceptualización

En cuanto al significado de este principio de legalidad, tiene una doble dimensión: su dimensión normativa supone que la regulación de la materia financiera debe hacerse mediante ley (principio de reserva de ley); y su dimensión aplicativa conlleva el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa en materia financiera (principio de legalidad administrativa).¹⁰³

¹⁰¹Ibídem, 39.

¹⁰² Curiel Villaseñor, Omar *Principios Tributarios "Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica"*, 73.

¹⁰³ Luis María Romero Flor, *Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general*, (impreso en España),

El principio de reserva de ley en materia financiera se justifica debido a que las decisiones sobre ingresos y gastos públicos, dada su relevancia para el ciudadano, han de ser reguladas por las normas jurídicas de mayor rango jerárquico y emanadas del órgano legislativo, que es el de máxima representación de los ciudadanos. Esto siendo que los tributos que exigen las diversas Administraciones públicas, suponen un sacrificio económico para los ciudadanos, puesto que consisten en entregar una cantidad específica de dinero, los ciudadanos solo están obligados a pagarlos en la medida en que hayan sido consentidos mediante ley por sus representantes políticos.¹⁰⁴

Las funciones que cumple este principio son:

1. Garantizar la propiedad de los ciudadanos frente a las pretensiones recaudatorias del poder público, obligando a que las restricciones a este derecho solo sean impuestas por el órgano que ostenta la representación popular.
2. Centralizar la discusión de la política fiscal en el Parlamento, como órgano que por su composición y reglas de funcionamiento expresa el pluralismo político de la sociedad y debe procurar la armonización de intereses contrapuestos.
3. Preservar la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes.
4. Contribuir al logro de la seguridad jurídica, puesto que al regularse los tributos mediante leyes se posibilita, que los ciudadanos puedan conocer con más facilidad las consecuencias fiscales que puedan derivarse de su conducta.

<https://books.google.com.sv/books?id=Ms5oBAAQBAJ&pg=PT78&dq=principio%20de%20legalidad%20tributaria&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwjkkbDMgYvPAhXBsB4KHxJ5CJ44ChDoAQgzMAU#v=onepage&q=principio%20de%20legalidad%20tributaria&f=false>.

¹⁰⁴ *Ibidem*.

2.1.1.3. La Reserva de Ley dentro del Principio de Legalidad

Bajo la denominación de reserva de ley, se comprende un problema que pertenece al ámbito de las fuentes del Derecho Constitucional. El tema concierne a la delimitación de los ámbitos de influencia del Legislativo y del Ejecutivo, en definitiva, el problema de reserva de ley es una cuestión central de la división o separación de poderes y, una garantía esencial del Estado de Derecho. Con el concepto de reserva de ley se definen sectores y materias que están <<reservados a ley>>, esto es, excluidas de una regulación por parte de la Administración, al menos de una regulación autónoma.¹⁰⁵

El Principio de Reserva de Ley constituye, por un lado, una reafirmación del principio de auto imposición, en virtud del cual los tributos sólo pueden ser establecidos por los representantes del pueblo; por otra parte, el Principio de Reserva de Ley se funda también en la división de poderes al otorgarse en exclusividad al órgano legislativo la potestad tributaria; en la garantía al derecho de propiedad y en el principio de seguridad jurídica, ya que el único vehículo idóneo para conferir certeza en la obligación del ciudadano de contribuir al sostenimiento del Estado para la satisfacción de las necesidades públicas es la ley.¹⁰⁶

¹⁰⁵Juan Manuel Alegre Ávila, Antonio Bar Cendón et al., *Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, (Tomo 1, Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho, 1993), <https://books.google.com.sv/books?id=H1oKf9tCjDoC&pg=PA528&dq=principio+de+reserva+de+ley&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwi4IbOt3ozPAhVJHR4KHxqMDWsQ6AEIMTAE#v=onepage&q&f=false>, 522.

¹⁰⁶ Clara Rescia De La Horra, *Doctrina Judicial Tributaria Comentada*, (tomo 3, Impreso en Argentina, 1997), <https://books.google.com.sv/books?id=dGN8yBRW52gC&pg=PA171&dq=principio%20de%20legalidad&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwifyd6i0IjPAhVL4SYKHRFiDdM4RhDoAQghMAL#v=onepage&q=principio%20de%20legalidad&f=false>, 174.

Por lo que respecta al contenido, el principio de Reserva de Ley cubre la creación <<ex nova>> del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo; mismos que son todos aquellos que afectan a la identidad del tributo o que determinen la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Por lo que la ley debe fijar qué supuestos originan el deber de pagar el tributo (el hecho imponible); cuáles son las excepciones (exenciones); quién está obligado a pagarlo (contribuyente, sustituto, responsable, retenedor, etc.); y cuánto hay que pagar (base imponible, tipo de gravamen y deuda). En cambio, queda fuera de la reserva de ley, que ésta entre a regular cuestiones de carácter formal o procedimental, como el lugar, tiempo y forma de pago o los modelos de declaración.¹⁰⁷

No obstante lo anterior, el mismo autor Luis Romero, manifiesta en el Manual en comentario¹⁰⁸, que el principio de Reserva de Ley, no implica que los elementos esenciales del tributo deben ser regulados íntegramente por la ley, dando a entender que la reserva de ley no tiene un alcance absoluto, sino relativo, y que por tanto, no ha de llevarse hasta el extremo de exigir que la ley regule de forma exhaustiva los elementos esenciales, sin remisión alguna al reglamento.

Por lo que el legislador puede perfectamente limitarse a establecer las pautas generales, confiando a las normas inferiores su desarrollo y concreción; sin que esto signifique que cuando una norma legal se remita al reglamento pueda hacerlo en blanco, pues debe contener, en todo caso, unos criterios, directrices

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ *Ibidem*.

y límites, un mínimo de regulación material, de modo que pueda considerarse que el tributo ha sido implantado efectivamente con arreglo a la ley.

Así, para los autores que acogen la distinción, cuando la Constitución emplea la expresión <<sólo por Ley>> o <<la Ley regulará>>, <<establecerá>>, <<determinará>>, <<limitará>>, la reserva se entiende absoluta y comprensiva de la regulación con carácter exclusivo por el legislador de todo el contenido material del objeto propio de la reserva.

De este modo, se está excluyendo totalmente la remisión o habilitación reglamentaria para completar o desarrollar la Ley y se obliga a entender que el Reglamento ha de quedar constreñido a los aspectos meramente complementarios, condicionados por la propia Ley y exclusivamente necesarios para la plena efectividad y ejecución de la misma.¹⁰⁹

Por el contrario, las expresiones <<de acuerdo con la Ley>>, <<con arreglo a la Ley>>, <<en los términos que la Ley establece>>, <<mediante la Ley>>, <<conforme a la Ley>>, <<de conformidad con lo dispuesto en las Leyes>>, <<con arreglo a la Ley>>, etc., hacen referencia a una regulación no exclusiva o menos intensa por el legislador, permitiendo a éste, una vez establecidos los principios esenciales, fundamentos o bases normativas en una determinada materia, generar márgenes materiales más amplios para la potestad reglamentaria –reserva relativa– <<en atención al diseño constitucional de potestades normativas>>.

Sin embargo, no legitimarían en términos generales el puro acto de habilitación o remisión con efectos deslegalizadores y sin una mínima o suficiente

¹⁰⁹Alegre Ávila, et al., *Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, 525.

regulación material delimitadora del ámbito y de los términos en los que la potestad reglamentaria puede actuar.¹¹⁰

2.1.1.4. Leyes que lo desarrollan

El artículo 131 Cn.- mencionado con anterioridad- otorga ciertas atribuciones a la Asamblea Legislativa, dentro de las cuales se encuentra en el Ord. 6°: *“Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias”;*

El anterior artículo está íntimamente relacionado con el artículo 231 inc. 1° del cuerpo legal en comento; pues este reza de la siguiente manera *“No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”*.¹¹¹

Así el artículo 3 literal c) del Código Tributario¹¹² regula el Principio en mención, llevando como acápite [*“Principios Generales Aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria”*], pues manifiesta que *las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios: ...Legalidad;...].*

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 6 del Código Tributario¹¹³, al establecer que es necesaria la ley para llevar acabo ciertas facultades que la misma Constitución establece a los distintos órganos de gobierno.

¹¹⁰ Ibídem.

¹¹¹ Ibídem.

¹¹² Código Tributario.

¹¹³ Ibídem

El mencionado artículo expone: “*Se requiere la emisión de una ley para:*

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, la tasa o alícuota, límite máximo o mínimo de la misma, tipo impositivo; b) Otorgar exenciones, exoneraciones, deducciones o cualquier tipo de beneficio fiscal; c) Fijar la obligación de pagar intereses tributarios, tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas, establecer los procedimientos en materia tributaria, establecer facilidades y prórrogas de pago y garantías para los créditos tributarios; d) Regular los modos de extinción de la obligación tributaria; e) Modificar las normas relativas a la caducidad del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos indebidos o en exceso y la de los derechos del fisco para determinar impuestos e imponer multas, así como las normas relativas a la prescripción del derecho del fisco para exigir el pago de los impuestos, intereses recargos y multas; y f) Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

Artículo 7 inciso 1° de la Ley General Tributaria Municipal¹¹⁴ pues regula que compete a la Asamblea Legislativa crear, modificar o derogar Impuestos Municipales a propuesta de los Consejos Municipales; e inciso 2°, ya que expone que compete al Consejo Municipal crear, modificar o suprimir Tasas y Contribuciones Especiales mediante la emisión de la ordenanza.

2.1.1.5. Jurisprudencia

1. Con relación al principio de legalidad tributaria (Art. 231 Inc. 1° Cn.)

¹¹⁴ Ley General Tributaria Municipal, Art 7.

El principio de legalidad tributaria exige al Legislativo, claridad y taxatividad en la configuración de los elementos esenciales de los tributos. Además, el Art. 231 inc.1°Cn. dice que "*no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público*".

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) —Inc. 35-2009—. En el más amplio de sus sentidos, el principio de legalidad tributaria implica que sólo la ley —entendida en sentido material— se encuentra autorizada por la Constitución —Art. 231 inc.1°— para imponer limitaciones, restricciones o gravámenes a los ciudadanos —*nullumtributum sine lege*, es decir que no existe tributo si no se encuentra establecido en la ley—. ¹¹⁵

2. Con relación al principio de reserva de ley en materia tributaria(Art. 131 Ord.6°Cn.).

En cuanto a este principio, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, dentro de los fundamentos jurídicos expuestos en la resolución, en el romano II, apartado 2.A, ha relacionado la sentencia emitida el día 23-XI-2011 en el Amp.311-2009, pues en ésta se sostuvo que el principio de reserva de ley en materia tributaria, tiene como finalidad garantizar, por un lado, el derecho a la propiedad frente a injerencias arbitrarias del poder público (dimensión individual); y,

Por otro lado, el principio de auto imposición, esto es, que los ciudadanos no paguen más contribuciones que aquellas a las que sus legítimos representantes han prestado su consentimiento (dimensión colectiva).

¹¹⁵ Sentencia de Inconstitucionalidad,Referencia: 63-2013 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 7 de febrero de 2014), Considerando IV, letra C. 26.

Dicho principio tiene por objeto que un tema de especial interés para los ciudadanos, esto es, el reparto de la carga tributaria, dependa exclusivamente del órgano estatal que, por los principios que rigen su actividad, asegura de mejor manera la conciliación de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

Así, en el ordenamiento jurídico, la reserva de ley tributaria tiene reconocimiento expreso en la disposición constitucional arriba citada.

Sin embargo, por el criterio sistemático, esta debe integrarse con el art. 204 Ord.1° del mismo cuerpo normativo, que habilita a los municipios a establecer tasas y contribuciones especiales. Por ello, la reserva de ley solo afecta a esta clase de tributos cuando son de alcance nacional.¹¹⁶

2.2. Principio de Generalidad

La razón de ser de éste Principio es debido a que constitucionalmente todas las personas son iguales ante la ley, es por ello que, en materia tributaria es un principio a tomar muy en consideración a la hora de la imposición de impuestos. Al afrontar el análisis de éste principio, en primer lugar, a la noción del mismo, en razón a que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, no caben excepciones de entrada al deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

Los privilegios exoneradores, la discriminación personal por razón de casta, profesión, religión, etc., que tanto proliferan en épocas y países de

¹¹⁶ Sentencia Interlocutoria de Improcedencia, Referencia: 186-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

organización política absolutista, pugnan y son contrarios a este principio, sencillamente porque lesionan la justicia.

De donde el Principio de Generalidad Tributaria cuida de tutelar la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo el deber de participar al sostenimiento de las cargas públicas a todos los ciudadanos.¹¹⁷

2.2.1. Antecedentes Históricos

La razón de ser halla su origen y hunde sus raíces, en la propia concepción del Estado de Derecho y de ahí que, como apunta Sáinz De Bujanda, cuando más enérgicamente se sintió la necesidad de consagrar constitucionalmente este principio, fue en los albores del Estado de Derecho.

Así, la Constitución de Bayona, de 8 de julio de 1808, establecía que, <<todos los privilegios que actualmente existen concedidos a cuerpos o particulares, quedan suprimidos>> (art. 118);

La Constitución de Cádiz de 12 de marzo de 1812, en su artículo 8º manifiesta:

<<También está obligado todo español, sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado>>, reafirmando enérgicamente en el artículo 339 que <<las contribuciones se repartirán entre

¹¹⁷ Magín Pont Mestres, *Estudios Sobre Temas Tributarios Actuales*, (Vol. 1, Impreso en España, 1985), <https://books.google.com.sv/books?id=XEoKYPvpuBoC&pg=PA22&dq=origen+del+principio+d e+generalidad+tributaria&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwjmvaf55HPAhVJGB4KHXB0A4QQ6AEISDAJ#v=onepage&q=origen%20del%20principio%20de%20generalidad%20tributaria&f=false>, 21-22.

todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno>>¹¹⁸

2.2.2. Conceptualización

El Principio de Generalidad Tributaria significa que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos impositivos de dichos tributos y que naturalmente se encuentren en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del Ente Público impositor.

Tal Principio exige que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, es decir, que todas las manifestaciones de capacidad económica sean objeto de gravamen, sin que nadie que disponga de esa capacidad económica quede librado de la carga fiscal por razones individuales o de grupo social, es decir, comporta la ausencia de privilegios o discriminaciones en materia fiscal.¹¹⁹

La definición más atinada la proporciona F. Neumark: “El Principio de Generalidad en la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por unas razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admiten otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnicos tributarios”.¹²⁰

¹¹⁸ *Ibíd.*, 22.

¹¹⁹ Romero Flor, Luis María, *Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General*.

¹²⁰ Ramón Soler Belda, *La Progresividad en las Reformas Tributarias*, (Editorial Dykinson, Madrid,

2.2.3. Base Constitucional

En El Salvador actualmente, la Constitución de 1983¹²¹ proclama en el artículo 3 que *“Todas las Personas son Iguales ante la Ley”*, esto íntimamente relacionado con el artículo 131 Ord. 6 del mismo cuerpo legal, manifestando éste que *“...sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*

El referido artículo, que al realizar una interpretación íntegra del mismo, resulta que implícitamente se encuentra el principio de generalidad, pues el artículo no hace excepción alguna ni distinción sobre el hecho imponible al utilizar el concepto “sobre toda”.

2.2.4. Jurisprudencia

Con relación al Principio de Generalidad (Art. 131 Ord.6 Cn.):

Respecto a este principio y su fundamento constitucional la Sala de lo Constitucional expresa: *[... la Asamblea Legislativa expresó que el art. 131 Ord. 6° de la Cn. establece, de forma implícita, el principio de generalidad tributaria, en virtud del cual los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en sus hechos imponibles y que, naturalmente, estén situados en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público impositor.]*¹²²

2015), <https://books.google.com/sv/books?id=HGW7CwAAQBAJ&pg=PA106&dq=principio+de+generalidad+tributaria&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwjdqf2R3JHPAhWDqh4KHQc6BbA4ChDoAQgeMAE#v=onepage&q=principio%20de%20generalidad%20tributaria&f=false>, 126-126.

¹²¹ Constitución de la República de El Salvador, Art. 3

¹²² Sentencia de Amparo, Referencia: 463-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010).

2.3. Principio de Proporcionalidad

2.3.1. Antecedentes Históricos

La proporcionalidad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad.

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.¹²³

2.3.2. Conceptualización

Para entender el principio de proporcionalidad, es de hacer mención de la definición de proporcionalidad: *“conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”*.¹²⁴ En igual sentido se cita a Adolfo Arrijoja¹²⁵, pues éste define a la proporcionalidad como *“la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”*.

El mismo autor en referencia define el principio de proporcionalidad: *“los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los*

¹²³ Ortiz Alfaro, Luis Fernando et al., “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario”, 88.

¹²⁴ Diccionario de la Real Academia Española, consultado el veinticinco de septiembre de dos mil dieciséis, <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=proporcionalidad>

¹²⁵ Arrijoja Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, (18ª Edición, Editorial Themis, México, 2004), 256-257.

ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos”.

2.3.3. Base Constitucional

En el artículo 131 ordinal 6º de la Constitución de la República¹²⁶ se encuentra regulado el principio en mención, pero de manera tácita, pues no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad.

En el mismo sentido, se encuentra en el artículo 3 inciso 5º del Código Tributario¹²⁷, que dentro de las actuaciones que le corresponden a la Administración Tributaria deberá ajustarse a los principios generales, siendo uno de ellos el Principio de Proporcionalidad que literalmente dice: *“En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar”.*

2.3.4. Jurisprudencia

1. Con relación al Principio de Proporcionalidad (Art.3 Inc.5º del Código Tributario).

En este punto se acude a la Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, con referencia número 189-

¹²⁶ Constitución de la República de El Salvador, Art. 131.

¹²⁷ Código Tributario, Art.3.

2013¹²⁸, la cual realiza un análisis exhaustivo sobre el principio en comento a saber: “...es menester delimitar los alcances del principio de proporcionalidad...” regulado en el artículo 3 del Código Tributario.

Las normas jurídicas tienen la función instrumental de obtener ciertos fines o perseguir ciertos objetivos a través de la regulación del comportamiento humano.

Se trata de fines y objetivos que determinan la voluntad del Estado que desarrollarán o limitarán en muchas ocasiones,..., la esfera de derechos y libertades de los ciudadanos al pretender que, con ciertas formalidades legales o exigencias lógicas, se otorgue validez tributaria al deber de contribuir.

Específicamente, la restricción de la esfera jurídica de derechos y libertades se justifica materialmente, como en todas las disciplinas del Derecho Público, particularmente en el Derecho Tributario—, por la tutela del interés público y su prevalencia sobre los intereses privados —artículo 246 inciso segundo de la Constitución—.

No obstante, esa restricción se legitima por medio de la concepción de un Estado Constitucional de Derecho que concibe a los valores, principios, directrices, o reglas rectores como determinantes de la voluntad del Estado. Tal es así, que la aparición de un ordenamiento jurídico cualificado por la profusión de normas de injerencia va a imponer la reivindicación de los derechos y libertades del ciudadano frente a la normativa- interventora dictada al amparo de fines de interés social.

¹²⁸ Sentencia Definitiva, Referencia: 189-2013 (El Salvador, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, 2015).

La intervención legislativa, para la reivindicación de derechos y libertades, se debe cualificar desde dos perspectivas, a saber: desde la intervención que permita el desarrollo de los derechos fundamentales y, segundo, desde la perspectiva que intervenga para que, racional o proporcionalmente, restrinja o limite el ejercicio de los referidos derechos.

En ambos casos (promoción y restricción) se denotan que el parámetro de control son los derechos fundamentales. De tal forma que —conforme a la sentencia de la Sala de lo Constitucional, en el proceso de inconstitucionalidad de referencia 17-2006, pronunciada a las nueve horas del trece de octubre de dos mil diez y que, en lo sucesivo, se denominará la Sentencia— "*(...) son a la vez límite frente a la ley y objeto de regulación de la misma. Claro ejemplo de ello es la idea que el legislador no es una amenaza para los derechos fundamentales, sino más bien, una garantía de los mismos a través de la reserva de ley y la determinación normativa (...)*".

En todo caso, el legislador debería de regular ostensiblemente la promoción de los derechos fundamentales pero también, por medio de ley formal, se ve obligado a establecer la restricción *proporcional* de los mismos.

La Sentencia instaura que "La atribución del carácter de intervención en un derecho fundamental a la ley que constituye el objeto de control constitucional es, en efecto, un presupuesto de la aplicación del principio de proporcionalidad. Toda ley que afecte de manera negativa a una norma o una posición que pueda adscribirse al ámbito de protección inicial de un derecho fundamental, debe ser considerada como una limitación a ese derecho".

...test de legalidad del principio de proporcionalidad regulado en el artículo 3 que en lo pertinente: "En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines

previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos deben guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar" .

Para la delimitación de ese *test de legalidad*, esta Sala aplicará, pero de forma paralela, *la Sentencia* pues ella dota de contenido al *principio de proporcionalidad constitucional* contenido en el artículo 246 de la Constitución que establece como límite a la intervención legislativa (así como, de forma paralela, limita a la Administración Tributaria en el parcialmente transcrito artículo 3 del Código Tributario) "(...) *establece como límite a la intervención legislativa en el desarrollo de las disposiciones constitucionales: no alterar los derechos y principios que en ellas se consagran. Prescripción normativa con la cual el Constituyente ha pretendido racionalizar las concreciones legislativas que sobre las disposiciones constitucionales se realicen*".

En ese esquema, *la Sentencia* instituyó que el principio de proporcionalidad cumple la función de estructurar el procedimiento para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de control de constitucionalidad de las leyes, el principio de proporcionalidad, contenido en el artículo 3 del Código Tributario, estructura el procedimiento para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para la Administración Pública, y en particular Tributaria, y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de control de legalidad de los actos administrativos.

La Sentencia, jurisprudencialmente, establece, del principio de proporcionalidad, tres subprincipios, a saber: idoneidad, necesidad y

proporcionalidad en sentido estricto. Cada uno expresa una exigencia que toda intervención en los derechos fundamentales debe cumplir. Para el presente caso, a diferencia de la *proporcionalidad constitucional*, la *proporcionalidad legal* está dotada de esos tres subprincipios en el referido artículo 3 del Código Tributario.

Según el subprincipio de idoneidad, toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada a contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo o, como lo establece el aludido artículo 3, "*los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos (...)*".

Dicho en otras palabras, la aplicación del subprincipio en comento consiste en un análisis acerca de la capacidad que tiene el medio escogido —la limitación— para fomentar esa finalidad.

De acuerdo con el subprincipio de necesidad, *la Sentencia* establece que toda medida legislativa debe ser —entre las igualmente eficaces— la menos gravosa. Ibídem el aludido artículo 3 que regula entre los actos administrativos idóneos que debe "*(...) escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados (...)*".

Mediante el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, por su parte, se determina si la importancia de la intervención en el derecho fundamental está justificada por la importancia de la realización del fin perseguido por la intervención legislativa. Paralelamente, el artículo 3 en- mención, establece que "*(...) en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar*".

Esta definición implica que las ventajas que se obtienen mediante la intervención legislativa o interpretación de la misma en el derecho fundamental deben compensar los sacrificios que ésta implica para sus titulares y para la sociedad en general.

2.4. El Principio de Igualdad

El principio de igualdad constituye un derecho fundamental que se encuentra consagrado en el Art. 3 de la Constitución, el cual afirma que es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley.

2.4.1. Antecedentes Históricos

El desarrollo científico del Principio de Igualdad, dice Jarach, se ha dado por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la económica.¹²⁹

Los orígenes del principio de Igualdad suelen remontarse a Aristóteles, quien en su libro La Política, expresa: *“Parece que la justicia consiste en igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales”*.¹³⁰

Los jurisconsultos romanos, antes que nadie, fueron los primeros que se apoderaron de la idea de ser la justicia eterna e inmutable, reconociendo a la

¹²⁹ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 301.

¹³⁰ Aristóteles. *Política*. (Libro III, Capítulo IX. Editorial Cometa de Papel, Bogotá, 1998), 57.

vez la igualdad de los hombres ante la ley, ocurriendo precisamente esto en los momentos de luchas de clases sostenidas entre los patricios y los plebeyos¹³¹.

El principio de Igualdad ante las cargas públicas, dice Fonrouge¹³², es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia de la tributación.

La situación anterior a la Revolución Francesa, se caracterizaba por el hecho de que los únicos que pagaban los tributos eran los individuos pertenecientes a las clases más pobres, quedando exonerados de ellos la nobleza. La ideología liberal llevará a la forzosa conclusión de la obligación general de contribuir y de ahí habrá que llegarse, por exigencias de la igualdad, a que paguen más quienes más tengan y menos quienes menos tengan, por dos razones: primera, porque el Estado va asumir como objetivo propio corregir las desigualdades de hecho; y segunda, porque al poder legislativo se le acredita legitimidad para producir leyes singulares, y no solo generales.¹³³

Las primeras normas jurídicas que reconocieron la igualdad son: La declaración de Virginia (1776)¹³⁴ y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789).¹³⁵

¹³¹ Gonzalo Espinosa, *Principios de Derecho Constitucional: Tomo Primero, Garantías Individuales*. Sucesor, (Victoria II, México, 1905.) 38.

¹³²GiulianiFonrouge, Carlos M.,*Derecho Financiero*,315.

¹³³ Alonso González L. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, (Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993) 45.

¹³⁴ La convención estableció en su sección primera que “Todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes”.

¹³⁵ En el art. 1 establecía: “Los hombres nacen y viven libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”; la igualdad ante la ley y ante los cargos públicos, en el art. 6 el cual establecía: “Siendo todos los ciudadanos iguales a sus ojos, son igualmente admisibles a todas las dignidades, cargos y empleos públicos...”

Dicha igualdad legal abstracta, dice Bertrand Galindo, se tradujo en una profunda desigualdad en la realidad económica; no se manifestó como una negativa del derecho y garantía de igualdad, sino como un estado existente entre dos sujetos colocados en la misma situación de gobernados, condición que mejoró con el reconocimiento de los derechos sociales.¹³⁶

El principio de Igualdad fue enunciado en uno de los axiomas de Adam Smith (1776), en su obra “La riqueza de las Naciones”, el cual decía:

“Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de su respectivas capacidades; es decir, en proporción los ingresos de que respectivamente disfrutaban bajo la protección de Estado.

Los gastos de gobierno que corresponden a los individuos de una gran nación como los gastos de gerencia con relación a los propietarios conjuntos de una gran finca, todos los cuales están obligados a contribuir en proporción al interés que llevan en la misma. Lo que suele llamarse igualdad (equality) o desigualdad (inequality) de los impuestos estriba en que se cumpla o se desatienda este axioma.”

2.4.2. Conceptualización

En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, la igualdad así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera atendiendo a la capacidad económica que se pone de relieve en las mismas.

¹³⁶ Bertrand Galindo, Francisco et al., *Manual de Derecho Constitucional*, 796.

Así el Doctor Magaña Álvaro citando a Martín Queralt, menciona que lo que prohíbe el principio de igualdad jurídica es la discriminación, es decir que la desigualdad del tratamiento legal sea injustificado por no ser razonable.¹³⁷

Como dice Jarach "*no es una medida objetiva de riqueza, sino una valoración política de riqueza. Es una valoración que hace el legislador*". El principio de igualdad, tal como se expone, no significa como podría deducirse de su ubicación dentro de la Constitución simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico-tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

El principio va mucho más allá. La ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. El principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo.¹³⁸ En un sentido general, por igualdad se entiende la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida.¹³⁹

Diversos significados tiene el principio de la igualdad en materia tributaria:

1. El más amplio alcance del principio, es procurar la igualdad social, empleando las contribuciones como mecanismo de redistribución del ingreso y de la riqueza, propósito que se inscribe en los fines de política económica que

¹³⁷ Álvaro Magaña, La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador

¹³⁸ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario. (3ª ed, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004), 318.

¹³⁹ Ignacio Burgoa: *Las Garantías Individuales*, (4ª ed, México, editorial Porrúa S.A., 1965) 238.

los tributos pueden cumplir, al lado de otros instrumentos de la Política y del Derecho. Se trata de la justicia llamada distributiva, que propone restaurar la igualdad entre los hombres, o cuando menos, atemperar las desigualdades más patentes. La justicia distributiva en los impuestos, y el principio de capacidad contributiva van de la mano en la consecución de los objetivos del Derecho.

2. *La igualdad, como igualdad proporcional, se basa en la comparación de situaciones fundamentalmente semejantes, y es un método lógico y seguro para procurar la justicia; ponderar la diversidad para dar un tratamiento distinto a las personas y a las cosas, pero respetando el principio de igualdad.*

3. Por último, mirar a *la igualdad como equidad en cada caso particular*, en los casos esencialmente iguales de circunstancia equiparables, que en una misma contribución soportan cargas diferentes en perjuicio de uno de ellos, el lesionado plantea la injusticia ante los tribunales, por falta de equidad o igualdad de trato, y la sentencia le quita eficacia al precepto discriminador, en este evento, es la justicia ordinaria la que atempera la injusticia por equidad.¹⁴⁰

2.4.3. Base Constitucional

El principio de Igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento jurídico. Como se estableció, en la Constitución se encuentra regulado en el Art. 3. Así mismo, dicho principio se encuentra regulado de manera expresa, al establecer dentro de las atribuciones de la Asamblea Legislativa en el ordinal 6° del Art.131 de la Constitución que le corresponde *“decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa”*.

¹⁴⁰ Bernardo Lara Berrio, “Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Tributo”, (Doc. N.4/09, Universidad Central de Santiago de Chile). 13.

Además se encuentra en el art. 3 del Código Tributario en el inciso segundo, que dice: *“En sujeción del principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley”*.

2.4.4. Jurisprudencia

La Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley, la cual manifiesta:

La igualdad en la formulación de la ley implica, en primer lugar, un tratamiento igual si no hay ninguna razón suficiente que habilite un tratamiento normativo desigual; y en segundo, que si dicha razón existe, se impone un tratamiento desigual.

Una formulación de la ley que implique un tratamiento desigual solamente va a estar justificada por la existencia de una razón deducida precisamente de la realidad, es decir, de las mismas diferencias fácticas que colocan a un sujeto fuera del rango de homogeneidad que puede ser susceptible de igual tratamiento.¹⁴¹

En su acepción tradicionalmente aceptada la igualdad significa que varias personas en número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones y derechos que dimanen de ese estado. Por otra parte, la

¹⁴¹ Sentencia de Amparo, Referencia: 245-2000 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 30 de noviembre de 2001).

concepción contemporánea de igualdad distingue entre igualdad ante la ley y la igualdad en la ley¹⁴²

La primera se interpreta, como aplicación de la ley conforme a la ley, como una aplicación regular, correcta, de las disposiciones legales, sin otras distinciones de supuestos o casos que los determinados por la norma legal; y la segunda se hace residir en su tratamiento jurídico igual para supuestos de hecho iguales y en un tratamiento jurídico diferenciado de esos supuestos cuando haya una justificación razonable.¹⁴³

La Sala ha enunciado en anteriores resoluciones como un "mandato de igualdad en la formulación de la ley", constatado que existen diferencias fácticas, reales, entre los individuos, y que las mismas no se pueden eliminar por la sola emisión de normas jurídicas de equiparación, el cumplimiento del principio de igualdad en la formulación de la ley, significa la facultad que el legislador dicte normas que hagan las diferenciaciones normativas correspondientes a las desigualdades reales señaladas.

Lo contrario podría conducir a la injusticia de aplicar un tratamiento normativo igual a sujetos entre los cuales existen disparidades cualitativas, lo que colocaría en desventaja a algunos respecto de otros; es decir, la formulación de la ley en términos de igualdad paritaria podría injustamente llegar a afectar la esfera de quienes, al momento de la aplicación de la ley, fueran afectados por esas diferencias, pues en realidad, ese igual tratamiento únicamente los colocaría en desventaja frente a los demás.

¹⁴² Bertrand Galindo, Francisco et al., *Manual de Derecho Constitucional*, 796.

¹⁴³ Sentencia de Amparo, Referencia: 82-99 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 19 de octubre de 2000).

2.5. Principio de Capacidad Contributiva

DinoJarach, manifiesta que es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.¹⁴⁴

2.5.1. Antecedentes Históricos

El principio de Capacidad Contributiva coincide con la etapa con que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir en la economía pasando por los estadios de la "capacidad económica" y la "capacidad de prestación", al justificarse que las riquezas sean gravadas en razón de los sujetos y más tarde en función política, económica y social, Luqui destaca que el mencionado principio "no conforma un criterio objetivo", ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a cierta riqueza, y fundada en los fines que quiere alcanzar.¹⁴⁵

Asimismo se puede ver como se ha legislado dicho principio en las diferentes Constituciones que ha tenido El Salvador. La fórmula equivalente a la expresión "relación equitativa" que fue recogida de las tres últimas constituciones, fue acopiada inicialmente en ocho Constituciones sucesivas desde 1841 hasta 1886, y esto era "con la debida proporción", por lo que, en casi todas las del siglo pasado (excepto la primera de 1824), fue la formulación hasta que en 1939 se convirtió en "relación equitativa y justa".

¹⁴⁴ Dino Jarach, "El Hecho Imponible Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo" (3a ed. Reimpresión, Buenos Aires Argentina). 87

¹⁴⁵ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 56.

Finalmente en 1950, se adopta el texto vigente, que igual a los anteriores constituye una clara referencia al “principio de capacidad económica” que como recuerda en su curso Juan Martín Queralt, viene desde Bayona en 1807 y de ahí llega a la actualidad “la proporción de los haberes”, que en España pasa de “haberes” a “Capacidad Contributiva” que no es más que el principio material de justicia en el ámbito tributario.¹⁴⁶

2.5.2. Conceptualización

Según José Pérez de Ayala,¹⁴⁷ el término capacidad contributiva, adquiere significación en un triple plano:

1. En el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente;
2. En el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos; y,
3. En el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.

Para Fernando Sáinz de Bujanda¹⁴⁸, “la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

¹⁴⁶ Magaña Álvaro, “La Constitucionalización del Principio de legalidad. 56

¹⁴⁷ José Pérez de Ayala, Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero, (Madrid, 1968), 163.

¹⁴⁸ Fernando Sainz de Bujanda, “Hacienda y Derecho”, (Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962), 190

Conforme lo que expone Catalina García Vizcaíno¹⁴⁹, la capacidad contributiva es la "aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)".

Así también el Doctor Magaña Alvarado en su libro *la Constitucionalización del Principio de reserva de ley Tributaria en El Salvador*, citando las palabras del autor José Martín Delgado, menciona que puede afirmarse que el resultado de cualquier imposición tributaria tiene que respetar un triple límite inmediato: A) no ser contrario a la capacidad contributiva, ya que tal efecto no podrá ser corregido por el resto de las figuras tributarias. B) No ser contrario a la igualdad, porque tampoco puede neutralizarse ese tipo de consecuencias opuestas a los principios constitucionales. C) no atentar con el resto de los principios.

El principio de Capacidad Contributiva tiene dos significados diferentes: por una parte es la razón de ser (la ratio), o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y por lo tanto constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo.

Por otra parte, el principio de Capacidad económica es la medida razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.¹⁵⁰

¹⁴⁹ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 55.

¹⁵⁰ Magaña Alvarado, *La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley*, 57.

2.5.3. Base Constitucional

Este principio no se encuentra de forma expresa en la Constitución, pero si lo reconoce, y lo hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos.

Puede inferirse además en el Art.131 Ord.6º, en el cual se menciona que corresponde a la Asamblea Legislativa: “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, *en relación equitativa...*”

En ese sentido se puede decir, que la capacidad contributiva es un principio de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por la Constitución, y el cual debe ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

2.5.4. Jurisprudencia

La capacidad económica, como principio material de la equidad tributaria, establece que las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello.

Así, este principio limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, y a su vez, condiciona y modula el deber de contribuir de las personas.

Dicho principio tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) la cual exige gravar la riqueza disponible; y la capacidad económica subjetiva (o relativa) que sirve para orientar o modular, respecto a un

contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo.¹⁵¹

La capacidad económica generalmente se mide por medio de cuatro indicadores: a) el patrimonio; b) la renta; c) el consumo; o d) el tráfico de bienes.¹⁵²

Según el principio Capacidad económica, las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. La capacidad económica se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes). En la concreción normativa del principio en comento opera el "principio de normalidad"; así, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, atiende a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica.¹⁵³

Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, pero que, además, condiciona y modula el deber de contribuir de los ciudadanos. En ese sentido, puede afirmarse que el principio aludido actúa como presupuesto y límite para la tributación.

2.6. Principio de Progresividad

Manifiesta Pérez Royo que se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario, según la cual a medida que aumenta la riqueza de

¹⁵¹ Sentencia de Amparo, Referencia 608-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2016).

¹⁵² Sentencia de Amparo, Referencia: 12-IX-2012, Amp. 15-2011 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2016).

¹⁵³ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2013 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Es decir los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.¹⁵⁴

2.6.1. Antecedentes Históricos

La cuestión de la progresividad tributaria, un tema clave de las luchas sociales y políticas de la “modernidad”, se refiere a los impuestos en tanto instrumentos de cambio económico-social y fue introducida por la Revolución Francesa. A fines del siglo XVIII esta cuestión fue incorporada, entonces, en la agenda histórica de los Estados-Nación. En una brevísima sucesión de eventos cruciales emergen los dos paradigmas fiscales centrales del Occidente moderno.

En primer lugar, el paradigma de la ciudadanía fiscal republicana (también denominada “burguesa”), en la Convención de 1791. Sus principios habían sido incorporados, dos años antes, en la “Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” (1789). “Todo ciudadano tiene derecho” -dice su artículo catorce- “de comprobar por sí mismo o por medio de sus representantes la necesidad de la contribución pública, consentir libremente su aplicación y determinar la cualidad o cuota del sistema”. Vale decir, la ciudadanía tiene el derecho “de vigilancia” acerca de la adopción de los impuestos a los que quedará obligada.

De igual modo, el artículo quince estableció el derecho de “pedir cuenta de su administración por todo funcionario público”. Todo esto en el marco “de la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre”. A saber: “la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”

¹⁵⁴ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 39.

(artículo 2°). La propiedad fue definida en la “Declaración” en los términos de la emergente “burguesía”.

Sólo dos años más tarde, con el ascenso de los “jacobinos” liderados por Robespierre, se precipita –una vez derrotados los “girondinos”- la Convención de 1793. Robespierre propone entonces superar la visión meramente “republicana” de la tributación establecida en 1791 e introducir el concepto de la “progresividad”, ligándolo de modo directo a la limitación del derecho de propiedad.

Se verificó entonces, en el proceso revolucionario francés, un muy temprano intento de superar la recién nacida concepción “burguesa” de la propiedad. Esta vertiginosa sucesión constituye un notable ejemplo de “aceleración histórica” en la génesis de las ideas de la modernidad.¹⁵⁵

El artículo aprobado por la Convención dejó muy en claro lo que todos entendemos hoy por “progresividad tributaria”:

Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia decía deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna.

2.6.2. Conceptualización

Se entiende por progresividad como ha dicho Martín Delgado, aquella característica de un sistema tributario según el cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior

¹⁵⁵ Jorge Gaggero, *La Progresividad Tributaria, su origen, apogeo y extravío*, (Documento de trabajo N.23 Diciembre de 2008 Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina) 4 <http://www.cefid-ar.org.ar/documentos/DTN23.pdf>.

al incremento de la riqueza; y se dice que la progresividad supone la conjunción del principio de capacidad contributiva.¹⁵⁶

El principio de progresividad tiende más a defender la tesis de la igualdad, es decir a mayor manifestación de riqueza mayor importe a pagar, por ejemplo, si un contribuyente genera menores ingresos, menor será la tarifa del impuesto, lo que se traduce en la noción de desigual trato a los desiguales propia de la igualdad vertical, mientras que la proporcionalidad en cambio se limita más a asociar la carga impositiva con el hecho generador, es decir puede existir una tarifa única que se aplique en referencia a la manifestación de riqueza generada por el sujeto pasivo.¹⁵⁷

2.6.3. Base Constitucional

El Principio de Progresividad impositiva contenido en el art. 131 Ord. 6° Cn., exige que la proporción con que se contribuye a cubrir los gastos públicos aumente en la medida en que se incrementa la riqueza disponible del sujeto pasivo: a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser el aporte al financiamiento de los gastos públicos.

A partir de las bases Constitucionales, se encuentra en el artículo 106 inc. 5 el precepto “se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto”.

¹⁵⁶ Alejandro Menéndez Moreno, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, (7a ed. Editorial Lex Nova España 2007) , 85 Disponible en:

<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=CmChixDEKhcC&oi=fnd&pg=PA37&dq=principio+de+progresividad+tributaria+&ots=uMEQ16EWcD&sig=jnwyHcOBYxdL7tN03ApMmJ3JEm4#v=onepage&q=principio%20de%20progresividad%20tributaria&f=false>

¹⁵⁷ Daniela Estefanía Erazo Galarza, “Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador” (Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Área de Derecho, Quito 2012) 27.

La progresividad, en ningún caso puede extenderse hasta el infinito; por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad que en este caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente.¹⁵⁸

2.6.4 Jurisprudencia

La honorable Sala de lo Constitucional ha sostenido con relación al Principio de Progresividad que este se encuentra estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica e igualdad. Así, se ha dicho que la imposición que cada sujeto sufre, debe ser proporcional a su capacidad económica y que a igual riqueza debe establecerse igual gravamen. Pero la proporcionalidad entre capacidad económica y tributo, así como el mandato de equiparación, pueden resultar insuficientes desde el punto de vista constitucional.

Por ello, si se admite que la igualdad reconocida en el art. 3 inc. 1° de la Cn. tiene una dimensión material, la ley debe introducir "correctivos" para que la igualdad trascienda del plano legal al plano fáctico. De ahí que, con el objetivo de alcanzar la equidad, el principio de progresividad indica que, por regla general, la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible.

En ese sentido, este principio orienta la actividad legislativa del Estado al momento de establecer el elemento cuantitativo del tributo, por cuanto este, además de ser proporcionado con la capacidad contributiva de los obligados, debe conducir a un tratamiento igualitario entre estos desde un punto de vista formal y material. Podemos afirmar, entonces, que un tributo es equitativo

¹⁵⁸ Ortiz Alfaro, Luis Fernando et al., "Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario", 109.

cuando combina adecuadamente la capacidad económica, la igualdad y la progresividad.¹⁵⁹

2.7. Principio de No Confiscatoriedad

2.7.1. Antecedentes Históricos

Etimológicamente, “confiscación” en latín se deriva del vocablo: “*Confiscatio*”, que proviene de *fiscus*, que originalmente era una canasta destinada a contener dinero, luego se dio ese nombre al Tesoro del Estado o Tesoro Común y en Roma al Tesoro Imperial.

Ya en el último siglo de la República Romana, Lucio Cornelio Sila, un dictador, como representante del partido Senatorial o conservador inventó un sistema de castigo y de persecución política que cumplía, al mismo tiempo, una finalidad lucrativa para el Gobierno y para los Gobernantes, que vino a constituir el preámbulo de lo que posteriormente se llamaría Confiscación. El motivo de la afectación de sus bienes, originalmente, es el deseo de que éste reciba un castigo, y por eso el Estado confisca los bienes, sin que con esto exista beneficio para la colectividad, pues el acto confiscatorio, sólo afecta a una persona en particular y en principio no vela por el interés general de la población.¹⁶⁰

El principio de no confiscatoriedad nace muy unido a la progresividad, pues fue la Constitución Española de 1978, quien por primera vez lo consigna como un límite de esta. Rodríguez Bereijo expresa que el principio de no confiscación es

¹⁵⁹ Sentencia de Amparo, Referencia: 388-2010 (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

¹⁶⁰ Sofía Quezada, *La confiscación y la ley especial de extinción de dominio*, (blog Enfoque Jurídico), <http://www.enfoquejuridico.info/wp/archivos/2224>.

“una de las innovaciones más singulares de nuestra Constitución (refiriéndose a la mencionada Constitución Española de 1978), sin parangón con otros ordenamientos constitucionales.”¹⁶¹ Se desarrolla dependiente de la facultad del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar parte de sus ingresos para que estos entren a las arcas del Estado y sean usados en el abastecimiento estatal para los fines necesarios de su funcionamiento.

Sin embargo, este principio actúa cuando se establece que, de ninguna manera dicho poder podrá afectar el patrimonio de los ciudadanos o atentar contra su derecho a la propiedad, ya que a través de la tributación no se debe pretender apoderarse de los ingresos de los obligados, sino más bien, mediante el establecimiento de su capacidad de pago determinar el aporte que éstos deberán realizar al tesoro nacional.

Rodrigo Patiño resume lo anterior como “*las cargas tributarias se impondrán dentro de un límite racional que no afecte la disminución del patrimonio*”.¹⁶² Constituye una de las garantías de mayor importancia para los contribuyentes, ya que delimita el accionar unilateral del Estado al momento de hacer uso del poder tributario que manifiesta.

2.7.2. Conceptualización

El principio de no confiscatoriedad ha sido cuestionado por la doctrina en cuanto a su función jurídica, sobre si los límites que impone son eminentemente tributarios, si abarca al derecho privado y aún más allá, al

¹⁶¹ Álvaro Rodríguez Bereijo, “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, (Madrid, año 12, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992), 172.

¹⁶² Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, (Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, Quito, Ecuador, 2004), 28.

derecho en general. También se presenta la controversia si es propiamente un principio constitucional, o un simple límite constitucional.

Muchos apoyan la noción de que el principio de no confiscatoriedad sigue siendo poco desarrollado, lo cual hace que se subsuma a distintos principios que tienen una base sostenible para su progreso, entre los cuales están el principio de generalidad, capacidad contributiva y el de progresividad. Por lo anterior, para esta doctrina, la no confiscatoriedad es tomada como un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.¹⁶³

Los que se basan en que la no confiscatoriedad no es solo aplicable exclusivamente para el régimen tributario, abogan a que la base jurídica de este principio son las Constituciones de los países que lo reconocen, en las que según su redacción, muchos países atribuyen la prohibición de la confiscación en manera totalitaria, es decir, que se prohíbe todo tipo de confiscación y su procedimiento.

Lo anterior hace entender que la no confiscación no solo es un límite que tiene el Estado sobre la adquisición tributaria, sino que abarca cuestiones administrativas como aquellas que establece la prohibición de propiedades salvo sean en función social, sin mencionar las confiscaciones que pueden ser hechas por materia penal o dentro del derecho civil, aunque estos últimos están relacionadas y complementadas en cuanto a su resolución.

¹⁶³ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco, *Derecho tributario*, (13ª ed., Navarra, Thomson Arazandi, 2008), 155.

Sin embargo, la necesaria delimitación de la confiscatoriedad administrativa, es la de principal confusión. La doctrina señala que si el Estado hace uso de sus facultades de expropiación de propiedades, debe retribuir la justa indemnización. Muchos países, incluido El Salvador, sostienen dicha afirmación.¹⁶⁴ Ante el evento de que el Estado de alguna forma pretenda apropiarse del patrimonio de las personas sin el procedimiento y pagos indemnizatorios que estos exigen, la prohibición opera directamente, no hay lugar para ningún tipo de análisis interpretativo que no sea el de la aplicación de la subsunción.

2.7.3. Base Constitucional

El principio de no confiscatoriedad se encuentra regulado en el Art. 106 ordinal 5° de la Constitución de El Salvador, el que menciona: *“Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescindibles.”*

En apoyo de la base, se encuentra el Art. 2 Inciso 1°, el cual establece: *“Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión, y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos.”* Se incluye también el Art.11 inciso 1° que habla sobre la propiedad, entendida como el derecho a no ser privado de la propiedad y posesión con el complemento de ser vencido en juicio: *“Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.”*¹⁶⁵

¹⁶⁴ Art. 106 de la Constitución de El Salvador: “la expropiación procederá por causas de utilidad pública o de interés social, legalmente comprobados, y previa una justa indemnización.”

¹⁶⁵ Constitución de El Salvador.

Respecto a su relación con el Derecho Tributario, jurisprudencias salvadoreñas la encuentran en el Art. 131 ordinal 6º Cn., en cuanto este le da atribuciones a la Asamblea Legislativa *“Decretar impuestos, tasas y contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*

Tomando la “relación equitativa” como la base de protección e inicio de diferentes principios tributarios, incluyendo el de no confiscatoriedad, ya que busca la retención de ingresos a las arcas del Estado, pero siempre tomando en cuenta la protección del contribuyente en cuanto a su patrimonio.

En vista general, la Constitución es concluyente al establecer que la confiscación está totalmente prohibida, y que de existir algún cuerpo normativo o acción jurídica que contraríe su disposición, sería violatoria a los principios humanos y al principio de la inviolabilidad de la de la Propiedad Privada, ya que se considera que lo que sería confiscado es el patrimonio atribuido por el agraviado, lo cual al ser de una persona determinada, ya sea natural o jurídica, es propiedad de esta y por lo tanto poseedor de deberes y derechos sobre este.

Sobre la propiedad privada, la Constitución expresa en el Art. 103 que *“Se reconoce y garantiza el derecho a la propiedad privada en función social.”*¹⁶⁶ Al tener su base en la utilidad social, su protección está o debe estar condicionada por esta. El derecho a la propiedad privada yace únicamente sobre la utilidad social del bien, y no debe existir sino en la medida de su utilidad social.

Dado lo anterior, la Constitución posee un mecanismo avalado por ella misma para poder obtener apropiación de propiedad privada, lo cual es llamado

¹⁶⁶ Constitución de la República de El Salvador

expropiación, contrario de la confiscación. Este es el único modo legítimo que tiene un Estado democrático y social de Derecho, siendo posible: *“Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.”*¹⁶⁷

2.7.4. Jurisprudencia

Respecto a jurisprudencia salvadoreña, en la sentencia 21-S-95¹⁶⁸ de fecha 15 de junio de 1999 de la Sala de lo Constitucional, mencionan un problema expresado por Villegas: *“...los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por "parte sustancial", y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos sociales de cada impuesto...”*¹⁶⁹

A manera de conclusión de los ámbitos doctrinales que abarcaron, señalan que *“...la confiscación no constituye una limitación a la propiedad pues carece de juridicidad al estar prohibida por la Constitución...”* Afirmando la prohibición de la confiscación a nivel constitucional.

¹⁶⁷Ibidem, Art. 115.

¹⁶⁸ Sentencia de Amparo, Referencia: 21-S-95 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 15 de junio de 1995).

¹⁶⁹ En sentencia de inconstitucionalidad 39-2010 de fecha 8 de octubre de 2010, se abarca este problema, el cual amplían ejemplificando en el derecho internacional y estimando una posición propia en el siguiente sentido: *“...Por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán considera que la carga contributiva individual no puede sobrepasar el 50% de los ingresos; la Corte Suprema de Justicia argentina ha fijado el 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos. Pero, en definitiva, y sin perjuicio de la utilidad de estos criterios, consideramos que la equidad de un tributo, en términos de no confiscación, sólo puede establecerse en cada caso concreto, mediante un juicio de proporcionalidad en el que se tomen en consideración el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico-sociales de cada tributo.*

En la sentencia de Inconstitucionalidad 39-2010 dictado el 8 de octubre de 2010¹⁷⁰, la Sala de lo Constitucional hace una relación entre el derecho de propiedad y la no confiscatoriedad, estableciendo a esta última como el control necesario para no violentar el primero. *“...cuando un tributo grava un producto o actividad en una cuantía que –para el contribuyente– representa el desembolso de una cantidad que implique entregar al Estado una parte importante para su patrimonio, ello se convierte en una amenaza y posible vulneración al derecho constitucional de propiedad, en consecuencia, la confiscación en materia tributaria, lleva implícita la vulneración al referido derecho...”*

Dentro de la misma sentencia, se ejemplifica la conflictividad que posee el principio de confiscación en cuanto a su naturaleza jurídica que anteriormente se ha expresado y la posición que dicha Sala toma: *“...En cuanto a la vulneración al principio de no confiscación, este Tribunal manifestó...que en la doctrina tributaria se discute si éste es verdaderamente un principio del Derecho Tributario o, más bien, pertenece a otro campo, y también se cuestiona si tiene algún sentido o es una cláusula superflua. Existen fuertes argumentos para defender o rechazar el principio en cuestión, pero de lo que no cabe duda es que dicho principio ocupa un lugar común y privilegiado dentro de toda la literatura tributaria...*

*Por ello, más allá de las discusiones...esta Sala es de la opinión que sí debe considerarse como otro principio que concreta la equidad tributaria prescrita en el art. 131 ord. 6º Cn...”*¹⁷¹

Finalmente, basados en la equidad tributaria, exponen el uso definitivo con el que juega la no confiscatoriedad: *“...Por consiguiente, el trinomio capacidad*

¹⁷⁰ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 30-2010 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 8 de octubre de 2010).

¹⁷¹ Ver 2.7.1. Naturaleza Jurídica.

económica-igualdad-progresividad tendría como prueba final, para afirmar la equidad de un tributo, que éste no implica una confiscación para el contribuyente, es decir, que no absorbe una parte sustancial de la renta o capital gravado de éste...”

2.8. Principio de Doble Tributación

2.8.1. Antecedentes Históricos

La no doble tributación adquirió transcendencia después de la primera guerra mundial, convirtiéndose en un problema que ha afectado a lo largo de los años económicamente las rentas de las personas contribuyentes del impuesto, derivadas de sus actividades. La imposición se ha presentado desde los más remotos orígenes, sin embargo, los estudios sobre ella son relativamente recientes.

Desde la antigüedad, las clases desvalidas como los esclavos, pequeños campesinos, etc., se vieron obligados al pago de tributos a las clases dominantes.¹⁷²

Adolf Wagner hace referencia a los principios impositivos y de política financiera, si bien Flores Zavala considera que desde la Revolución Francesa se empieza a estudiar seriamente la imposición.¹⁷³

El fenómeno de la doble imposición internacional se ha constituido como un obstáculo al desarrollo económico y de la industria, los eventos internacionales más importantes relativos a la doble imposición datan desde 1921, cuando la

¹⁷² Juan Villegas, *Desarrollo Histórico de la Banca*, (Revista Jurídica del Banco de la Nación de Argentina, 1979). 17.

¹⁷³ Martín Campos Aguilar, *La Historia de la Tributación*, (2ª ed, vol. 1, Librería Compas Novas, 1989). 38.

Sociedad de las Naciones encomendó el estudio de la doble tributación a cuatro eminentes profesores: Seligman de la Universidad de Columbia, Einaudi de la Universidad de Turín, Bruns de la Universidad de Rotterdam y Stamp de la Universidad de Londres.

Es a partir de esta fecha en donde se dejan sentadas las bases para que los Comités subsiguientes elaboraran todo cuanto proyecto tienda a buscar solución al problema de la doble tributación internacional.

Este comité de celebres financistas, con criterios más económicos que jurídicos, estableció la solución al problema son lo que ellos denominaban “Dependencia Económica”, la cual tenía cuatro elementos.

Estos son: el lugar de origen de la riqueza o principio de la adquisición; el lugar donde se encuentra situada la riqueza o principio de la localización; el lugar donde es posible hacer efectivos los derechos sobre la riqueza o principio de ejercicio de los derechos jurídicos y; lugar de residencia o domicilio o principio del consumo afección o disposición de la cosa.¹⁷⁴

En 1925 el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones con el deseo de desarrollar y llevar al a practica lo propuesto por los Financistas de la Liga de las Naciones en 1921 de siete países europeos: Bélgica, Inglaterra, Francia, Italia, Holanda, Suiza, Checoslovaquia; y los resultados de esta comisión se resumen en dos declaraciones; que el único medio para evitar la doble tributación son los Tratados o Convenios Bilaterales entre los Estados que desearan hacerse mutuas concesiones; que los impuestos para solucionar la doble tributación son los reales (corresponden al país de origen) y los personales (domicilio).¹⁷⁵

¹⁷⁴Luis Bonfantin Garrone, La Economía Bancaria, Abeledo, 4ª ed., Buenos Aires, 1990, 78.

¹⁷⁵Ibidem.

En 1927, el Comité de Expertos formulo reglas para los principios declarados por el comité del 1925 y tales reglas son las siguientes:

Impuestos reales; que corresponden al país de ubicación de bienes y fuentes de riqueza, el derecho de establecer impuestos reales o sobre cada renta individual en los cuales la renta de los inmuebles y su propiedad son imponibles en el país de la situación y las rentas de fondos públicos ,son gravables donde se encuentran los deudores de esas rentas; y *los impuestos personales*; es sobre el conjunto o suma de las rentas o le patrimonio correspondiente al Estado donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal, es decir su residencia normal en el sentido de habitación permanente.¹⁷⁶

En forma más actualizada han contribuido al estudio de la doble imposición organismos adscritos a las Naciones Unidas, a la Organización de Estados Americanos (O.E.A.). Otras instituciones de carácter internacional, tales como la International Fiscal Association (I.F.A.); la Interamerican Bar Association; la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (O.E.C.D.E.); el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; y en un plan más restringido pero con resultaos más prácticos la Comunidad Europea (C.E.E) y el Mercado Común Centroamericano.¹⁷⁷

2.8.2. Conceptualización

La Doble tributación, llamada también doble imposición tributaria es un tema que abarca grandes pautas de desarrollo. Diversas posturas surgen alrededor

¹⁷⁶Mario Cartagena, *Los Impuestos del siglo XV*, (Revista Jurídica del Banco de la Nación de Colombia, 1988). 65.

¹⁷⁷Enrique Flores Valeriano, *El Impuesto sobre la Renta, Doctrina, legislación y Práctica*; (Editorial Universitaria Centroamericana, ed. EDUCA, Centroamérica, 1984), 245-254.

de lo que se considera llamar doble tributación y su campo de aplicación se ha desarrollado desde el ámbito nacional hasta los tratados internacionales.

2.8.2.1. Concepto

Según GiulianiFonrouge, expresa que *"existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario."*¹⁷⁸

Según Villegas y la mayor parte de la doctrina, es *"cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario."*¹⁷⁹

El autor aclara que la *identidad de hecho imponible* deriva del mismo hecho generador, y no importa el nombre que se asigne a los tributos cobrados en distintas jurisdicciones.

Esta postura proveniente de la doctrina alemana y del Tribunal Federal Suizo, la cual para que se configure la múltiple imposición debe haber, entonces, identidad:

i) en el sujeto gravado, ii) en el hecho imponible y iii) en el tiempo; y debe haber diversidad de los sujetos fiscales.¹⁸⁰

¹⁷⁸GiulianiFonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 311.

¹⁷⁹ H. B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7 ed., Buenos Aires, Depalma, 2001, 483.

¹⁸⁰ Carlos. M. Giuliani. Fonrouge, *Derecho financiero*, 5 ed., Buenos Aires, Depalma, 1993, t. 1, 346.

Aunque se pueda argumentar que los impuestos por parte de una misma autoridad son en realidad un solo impuesto desdoblado en dos nomenjuris¹⁸¹ distintos, la situación de ese contribuyente se asemeja más a la del que paga dos impuestos por el mismo hecho imponible a autoridades que a la de aquel contribuyente que paga un solo impuesto.

Lo central de la doble imposición es que una determinada manifestación de capacidad contributiva sea gravada dos o más veces, sin importar el nomenjuris de los tributos.¹⁸²

2.8.2.2. Clasificación.

La existencia de entidades con poder tributario, tanto a nivel interno como internacional, es fuente de conflictos de atribuciones que generan traslapes o superposiciones de impuestos, en perjuicio de las personas naturales o jurídicas.¹⁸³ El problema de la doble imposición se deduce en que esta puede ser: interna y externa o internacional.

I. Doble Tributación Interna.

Este tipo es la que se presenta en un solo país y una misma fuente o hecho generador es gravado con dos o más impuestos ya sea cobrada por dos sujetos con poder tributario distintos o uno solo cobra dos impuestos gravando a un mismo hecho generador.¹⁸⁴

¹⁸¹ Traducido "primacia de la realidad". Significa que viene a decir que las cosas son tal y como son y no tal y como las partes aseguran que son.

¹⁸² García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 250.

¹⁸³ Loraine Gonzalez Cabrera, *La doble tributación en México*, (1ª Edición, México, 1968), 100.

¹⁸⁴ Luis Eduardo Carrera Quezada, "La doble tributación en la ley del impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas", (Tesis de grado, Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Campus Central, Guatemala, Enero 2012), 40.

En El Salvador la doble tributación interna ocurre cuando un hecho generador es gravado por dos leyes distintas o se cobra un mismo impuesto varias veces, al mismo sujeto en otra circunscripción municipal.

Según Adolfo Vizcaino, esta forma es común de los estados de organización federal. Los conflictos se originan por el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado Federal, los Estados Federales y los Organismos Locales (Municipalidades), que los llevan a gravar a una misma renta, persona o vean, de manera reiterada o simultánea.¹⁸⁵

II. Doble Tributación Externa o Internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), define a la doble imposición internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a una misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”.¹⁸⁶

La doble tributación internacional se configura cuando un mismo presupuesto de hecho, abre paso a obligaciones tributarias en varios estados por el mismo título y en el mismo periodo impositivo. Los tres elementos de este concepto operan a su vez como requisitos para definir a la doble tributación internacional¹⁸⁷, son los siguientes:

1. Las llamadas identidad objeto o unidad de objeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado;
2. Identidad subjetiva o unidad de sujeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado a un mismo sujeto pasivo;

¹⁸⁵Adolfo Vizcaino, *Derecho Fiscal*, (15ª Edición, Editorial Themis México, 2001), 246.

¹⁸⁶ J. Sol Gil, *Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición*, (en J. P. Godoy (coord.), Estudios de derecho internacional tributario, Bogotá, Legis, 2006), 68.

¹⁸⁷Antonio Gómez Robledo; *Fundamento del Derecho Internacional*, (UNAM, México, 1989), 21.

3. La identidad o la unidad de tiempo, significa que la tributación es exigida por el mismo período impositivo.

2.8.2.3. Constitucionalidad

Respecto a su constitucionalidad, existen diversas posturas sobre si es conforme al poder constitucional o no. García Belsunce sostenía la inconstitucionalidad de la doble tributación fundándose en la teoría de la revocación del poder delegado.

Esta teoría se basa en que las provincias (o la nación, según el caso) tienen el poder tributario otorgado de modo originario por la Constitución y los municipios lo tienen de modo delegado, esto involucraría que la existencia de un tributo provincial o nacional implica una revocación tácita de esa delegación de poder tributario.¹⁸⁸

Sin embargo esta teoría, tenía el problema de que no lo podía hacer respecto de la doble imposición entre una provincia –en el caso de los Estados federados- y la nación, o dos organismos distintos de cualquiera de ellos.

A pesar de los inconvenientes económicos que genera, la simple concurrencia de dos gravámenes no se encuentra actualmente prohibida por ninguna norma de jerarquía constitucional¹⁸⁹, lo que se suma al hecho de que no existe un Derecho al mantenimiento de determinada situación tributaria.

Esto se aúna al Derecho internacional tributario en el que, salvo tratados específicos, no hay principios ni reglas que la prohíban (siendo justamente esta ausencia de normas prohibitivas lo que da origen a dichos Tratados).

¹⁸⁸ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 248.

¹⁸⁹ H. B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 214

2.8.3. Base Constitucional

Como bien se expuso, una base constitucional referente a la doble tributación no es probable debido a los diversos criterios doctrinales que defienden o contrarían su buen parecer sobre su aplicación y el modo de desarrollo de dicho fenómeno. Sin embargo, El Salvador en una manera tácita, se ha tomado la postura en su gran mayoría de evitar la doble tributación. El Art.131 Ord. 6 habla respecto a que una de las atribuciones de la Asamblea Legislativa es el *“Decretar impuestos, tasas y contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*, a pesar de mencionar el principio de equidad tributaria, la doble tributación es relacionada, de lo cual será tomado la posición jurisprudencial más adelante.

A nivel de leyes secundarias, se menciona la doble tributación en cuanto a poder evitarla. La Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁹⁰, la cual regula la imposición del tributo con el mismo nombre, en su segundo considerando manifiesta: *“Que es necesario contar con una Ley que procure la ampliación de las bases mediante una reducción de exenciones y reducciones y de acuerdo con los principios tributarios elementales se elimine la doble tributación...”*

Muchos países a nivel del Derecho internacional buscan evitar la doble tributación mediante tratados o convenios internacionales entre dos o más países en los cuales buscan evitar que sus connacionales estén propensos a que estén bajo una doble imposición tributaria. El Salvador posee un convenio internacional con El Reino de España, el cual es denominado “Convenio entre la Republica de El Salvador y el Reino de España para Evitar la Doble

¹⁹⁰ Ley del Impuesto Sobre La Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, del 21 de diciembre de 1991.)

Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta Y sobre El Patrimonio,” el cual fue suscrito el 7 de julio de 2008.

En dicho convenio, ambos países acuerdan que se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados, los cuales gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Además, en reformas realizadas a la mencionada Ley del Impuesto sobre la Renta,¹⁹¹ en el artículo 14, mencionan la protección a la doble tributación de aquellas instituciones salvadoreñas domiciliadas en el extranjero y cuyos países no cuentan con leyes de protección de doble tributación.

2.8.4. Jurisprudencia

Respecto a la doble tributación, la Sala de lo Constitucional en su inconstitucionalidad 35-2009 de fecha 9 de julio de 2010¹⁹², menciona lo que para ellos, son elementos necesarios para que exista la doble tributación y no un tributo igual aplicado dos o más veces: *“...ésta no consiste normalmente en la presencia de dos tributos con un mismo hecho imponible, es decir, en los que el elemento objetivo (material, espacial, temporal y cuantitativo) y el elemento subjetivo sean plenamente coincidentes, pues ello implicaría en*

¹⁹¹ Reformas a La Ley de Impuesto Sobre la Renta Emitida por Decreto Legislativo N° 134, de Fecha 18 de Diciembre de 1991, (Publicado en El Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 del mismo mes y año, Asamblea Legislativa, D. L. 236, D.O. No.239, Tomo No.385, del 21 de diciembre de 2009).

¹⁹² Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 35-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 9 de octubre de 2009).

definitiva la existencia dos tributos idénticos, algo absurdo y que rara vez encontramos en los sistemas tributarios contemporáneos. Los problemas que tienen mayor relevancia práctica son aquellos en los que alguno de los elementos del hecho imponible entre ambos tributos —en el supuesto concreto— varía (por ejemplo, el sujeto activo)...

Sin embargo, la Sala estima que la doble tributación no puede ser tomada como inconstitucional, sino como algo ineludible: *“...hay que decir ya que la múltiple imposición...no es en sí misma inconstitucional. Más bien, estamos ante un fenómeno en cierto modo inevitable en los sistemas tributarios actuales, que sólo debe contenerse para que no sobrepase el límite de la confiscatoriedad. Decimos que es un hecho inevitable porque las manifestaciones de riqueza u objetos de gravamen imaginables, aunque se especifiquen desde distintos puntos de vista, son limitados...”*

A pesar de mencionar la manera de evitar la doble tributación, recalca que no es posible para un Estado impositivo que ha descentralizado los tributos, haciendo referencia a aquellas instituciones que tienen poder de realizar tributos, como las municipalidades, en el cual, El Salvador es uno: *“...el único sistema tributario en el que la múltiple imposición no existiría sería aquel en el que existieran cuatro impuestos generales, (la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes) uno por cada uno de los índices de capacidad económica...”*

Sin embargo, tal esquema, por un lado, no respondería al problema de los Estados en que existen entes descentralizados con poder tributario, y por otro lado, no encontrarían en él su mejor forma de actuación las finalidades objetivas y funcionales a que debe dar cumplimiento la mecánica de los sistemas impositivos modernos...”

No obstante, la sentencia 39-2010 explica como un nuevo tributo puede entrar en choque con uno ya existente, cuando entra en vigencia un tributo similar, y los efectos en su tiempo: *“...estamos ante un caso de doble imposición, no por concurrencia del mismo hecho imponible en dos impuestos (lo que no es inconstitucional per se), sino por gravarse la misma manifestación de riqueza (el consumo del mismo servicio), lo que sí es contrario al principio de capacidad económica, concreción de la equidad tributaria, y por ende, contrario al art. 131 Ord. 6º Cn...”*¹⁹³

Se refuerza la idea abonando con sentencias precedentes que abordan el tema basados sobre las mismas posturas: *“...reiteramos -tal como se hiciera en la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009- que la doble tributación “no importa necesariamente inconstitucionalidad, sino cuando se alteran, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, los parámetros objetivos y subjetivos que el legislador debe utilizar al momento de imponer un tributo...”*

CAPÍTULO III: LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA Y PLAN EL SALVADOR SEGURO

¹⁹³ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 39-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

El recorrido desde la entrada en vigencia de la misma, hasta llegar a su etapa de ejecución de la ley CESC y su etapa de ejecución logrado hasta el momento, es lo relacionado este capítulo. Cabe mencionar que el Ministerio de Hacienda y las unidades ejecutoras, de manera trimestral, han presentado un informe al Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia sobre el uso y ejecución presupuestaria de los fondos recaudados y sus resultados.

En el primer trimestre del año 2016 (enero-marzo), lo recaudado de Contribución especial fue de \$11 millones, en el segundo trimestre (abril-mayo) de \$16.5 millones, en el tercero (julio-septiembre) fue de \$10.7 millones; mientras que la proyección para el último trimestre (octubre-diciembre) es de \$11.8 millones. En el desembolso correspondiente al tercer trimestre, se contempló designar fondos para cada una de las alcaldías de los diez municipios prioritarios.¹⁹⁴

Estos montos han permitido, entre otras acciones, la entrega de bonos a elementos de la Policía Nacional Civil (PNC), Fuerza Armada y personal penitenciario; el aumento de la operatividad policial en los 10 municipios prioritarios del Plan El Salvador Seguro, la ampliación del programa “Yo cambio”, el fortalecimiento de recurso humano a la Fiscalía General de la República (FGR), el mejoramiento de la atención a víctimas en la red hospitalaria nacional en sectores prioritarios, la reparación de 26 escuelas, la incorporación de 4000 estudiantes en modalidad flexible y el apoyo a más de 2,000 jóvenes a través de programas del INJUVE.

¹⁹⁴Transparencia activa: Contribución a la Seguridad aporta \$50.1 millones al Plan El Salvador Seguro”, fecha de publicación 6 de octubre de 2016, disponible en: <http://www.transparenciaactiva.gob.sv/contribucion-la-seguridad-aporta-50-1-millones-al-plan-el-salvador-seguro>

Los funcionarios de las instituciones ejecutoras de los fondos, tendrán la responsabilidad de rendir cuentas al Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia (CNSCC) sobre las inversiones realizadas. Algunas de las instituciones ejecutoras son el Ministerio de Educación (MINED), Ministerio de Justicia y Seguridad Pública (MJSP), Academia Nacional de Seguridad Pública (ANSP), PNC, Ministerio de Defensa, Secretaría de Cultura (SECULTURA), Instituto Nacional de la Juventud (INJUVE), Instituto Nacional de los Deportes (INDES) y Fondo de Inversión Social para el Desarrollo Local (FISDL).

En este capítulo se desarrollan los principios legales que rigen el derecho tributario, enfocándose así en la Constitucionalización de estos, ya que estos principios constituyen en cualquier ordenamiento jurídico los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria, ya que estos principios se caracterizan por ser los pilares sobre los que deben basarse las distintas instituciones jurídico tributarias.

En ese sentido, la violación de un principio por una disposición legal o ley sería muy grave ya que estaría contradiciendo a la Constitución de la Republica, lo cual podría dar como resultado una inconstitucionalidad.

3.1. Análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

Antes de entrar a hacer el análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia que en adelante se denominará (CESC) se hará un recorrido a la coyuntura por la que atravesaba El Salvador en materia de seguridad Pública antes que entrará en vigencia dicha ley.

La violencia ha sido uno de los problemas más graves que ha enfrentado el país por varios años y ha sido un obstáculo para el desarrollo económico y social, es así que al cierre de septiembre de 2015, al menos 4,930 personas habían perdido la vida en el país, víctimas del delito de homicidio¹⁹⁵ con lo cual se eleva a un nivel histórico esta epidemia.

Esta situación de inseguridad ha conllevado a que El Salvador, en el indicador de “crimen organizado”, se ubique en la última posición de 144 países evaluados en el índice de Competitividad Global del Foro Económico Mundial, y en la posición 137 bajo el indicador de “costos en los negocios por crimen y violencia.”¹⁹⁶

Debido a este escenario el Presidente de la República a través del Ministro de Hacienda, presentó a la Asamblea Legislativa, la iniciativa referida a la Ley de Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual fue aprobada por la Asamblea Legislativa con 48 votos, y entró en vigencia a partir del domingo 29 de noviembre de 2015, para financiar los planes de seguridad del Ejecutivo.

Según la ley aprobada, lo recaudado irá dirigido exclusivamente a financiar las tareas de seguridad que están contempladas en el plan El Salvador Seguro. Los recursos provenientes de la presente contribución especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y la convivencia.

¹⁹⁵ Diana Escalante y Jaime López, El Salvador.com, Septiembre cerró con 677 homicidios: “en lo que va del año, el número de personas ultimadas subió a 4,930, según autoridades de la PNC, 1 de octubre de 2015, <http://www.elsalvador.com/noticias/nacional/166085/septiembre-cerro-con-677-homicidios/>

3.1.1. Objeto de la ley

La Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC), establece en su Art. 1, su objeto y manifiesta que se entenderá por este el establecimiento de una contribución especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual recaerá sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, de acuerdo a los alcances establecidos en esta Ley; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación.¹⁹⁷

Lo que estaría siendo gravado por dicha ley será la adquisición o utilización de servicios de telecomunicaciones, de manera general podríamos manifestar que, se entenderá por servicios de telecomunicaciones, todos aquellos que se ofrezcan al público en general en todas modalidades, ya sea que se transmitan por medios alámbricos o inalámbricos o por cualquier otro medio físico; incluidos, pero sin limitarse a telefonía fija y móvil, televisión por suscripción, transmisión de datos y servicio satelital.¹⁹⁸ Pero que debemos entender por Adquisición y Utilización de servicios de telecomunicaciones:

3.1.1.1. Adquisición de servicios de telecomunicaciones

Es aquel servicio que adquiere toda persona natural o jurídica de transmisión, emisión o recepción de signos, señales escritos, imágenes, sonidos o

¹⁹⁷ Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015).

¹⁹⁸ Asamblea Legislativa Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto, Análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Nota de apoyo técnico No. 5, octubre de 2015, http://www.asamblea.gob.sv/noticias/mediateca/documentos-de-apoyo-legislatura-2015-2018/analisis-de-la-ley-de-contribucion-especial-para-la-seguridad-ciudadana-y-convivencia/archivo_pdf_utilsAL

informaciones de cualquier naturaleza, por hilos, Radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Es decir la adquisición o utilización de los servicios de teléfono, cable etc.

3.1.1.2. Utilización de servicios de telecomunicaciones

Sistema de transmisión y recepción a distancia de señales de diversa naturaleza por medios electromagnéticos.

En ese sentido el impuesto recaerá en un 5% adicional, y se aplicará a todos los servicios de telecomunicaciones (voz, datos, TV por cable, etc.) que prestan las operadoras de telefonía, operadoras que prestan servicio de banda ancha, operadoras de TV por cable, entre otros. b) El porcentaje antes mencionado también se aplicará a la compra de dispositivos (teléfonos celulares y tablets) y los accesorios que sean necesarios para su funcionamiento (baterías, cargadores, audífonos, parlantes, etc.), no así a computadoras y televisores. c) Esta Contribución Especial la pagará el cliente; el Operador, como agente de retención, lo trasladará al Ministerio de Hacienda. d) Bajo cualquier forma de cálculo de la Contribución Especial, ésta siempre se cargará sobre el valor de la compra libre de IVA, de manera que al final el cliente pagará el valor del servicio más la Contribución Especial más el IVA.

3.1.2. Naturaleza Jurídica

El tributo regulado dentro de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, se encuentra reglado como una Contribución Especial, que se viene cobrando así desde el 30 de noviembre de 2015 hasta la fecha; en ese sentido este tributo se continua concibiendo como una contribución especial; sin embargo la finalidad de esta investigación va enfocada a dar conocer la verdadera naturaleza de este tributo.

Es así que dicho tributo regulado como una contribución especial, en si no lo es, ya que como es sabido las contribuciones especiales se pueden diferenciar por varios elementos o características en comparación con el impuesto, así se describen algunos elementos que los hace diferenciarse, el hecho imponible en la contribución especial se desprende de un beneficio derivado de una actividad especial por parte del Estado para con los sujetos obligados, y la contribución especial que regula esta ley en si se trata de un impuesto ya que no se está brindando una actividad singularizada para con los sujetos obligados, que estamos pagando esta contribución.

De manera general, todos estamos recibiendo a cambio la ampliación del servicio de seguridad, pero debe de entenderse que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado proporciona o presta sino por el beneficio específico que ciertos sujetos reciben cierta o potencialmente.

La sala de lo constitucional en la sentencia con Ref.: 63-2013 del FONAT *“señaló que la contribución especial es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a la satisfacción de intereses generales”*¹⁹⁹. Así también manifestó que *“el hecho imponible en la contribución especial se define por la posibilidad de un beneficio o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo (sujeto obligado al pago del tributo), como resultado de las obras o actividades focalizadas de la Administración”*.²⁰⁰

¹⁹⁹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2003 Romano III. (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2013) manifiesta que el impuesto es el tributo cuyo hecho generador es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la administración.

²⁰⁰ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2003 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2013)

En ese orden de ideas cabe destacar que en la sentencia Ref. 39-2010 se dijo que *para que sea un impuesto, es necesario que de él no se desprenda actividad, contraprestación individualizada o servicio alguno del Estado*”

Es así que el tributo en comento se puede ver una clara manifestación de un impuesto ya que no se está brindando una contraprestación individualizada para con todos los sujetos obligados al pago de este tributo, en ese sentido al descubrir que la naturaleza de este tributo es un impuesto y no una contribución especial surge un gran problema ya que *el impuesto se diferencia de las tasas y las contribuciones especiales porque el hecho generador del impuesto es una situación que revela capacidad económica, referida exclusivamente al obligado, sin relación alguna con la actividad del Estado...por el contrario, el hecho generador de las tasas y contribuciones especiales es una situación que necesariamente se relaciona con la realización de una actividad del Estado.*²⁰¹—Sentencias de inconstitucionalidad con ref. 43-2006 y 81-2007.

La Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y convivencia, establece que los hechos generadores son: a) el pago de servicios públicos de telefonía fija y móvil; b) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción; c) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios transmisibles de datos; d) transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios (con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores); e) el retiro o

²⁰¹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 43-2006 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012)

desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos.

De conformidad a lo anterior se puede afirmar que de ser un impuesto estas situaciones son inexpressivas de capacidad económica, y se estaría violentando el principio de capacidad económica. En cuanto al hecho generador que regula este artículo se puede evidenciar la supuesta vulneración al principio de equidad tributaria en su concreción de capacidad económica Art. 131 ord.6º CN, debido a la imposición de un tributo que está siendo llamada contribución especial, pero que en realidad es un impuesto y cuyos hechos generadores no son reveladores de capacidad económica.

Así la sentencia del FONAT también explica que *“la naturaleza del tributo — impuesto o contribución especial—. Ello, en virtud de que, no obstante el Órgano Legislativo tiene competencia conferida por la Constitución para la emisión de ambas clases de tributo, uno de los puntos esenciales de la pretensión planteada radica en la falta de idoneidad del hecho generador para revelar capacidad económica.*

*En efecto, el tema es relevante pues, aun cuando es entendida como la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y como exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario, la capacidad económica no está presente de la misma forma ni con la misma intensidad en los distintos tipos de tributos”.*²⁰²Refiriéndose así a las tasas, contribuciones especiales e impuestos, pronunciándonos en este apartado sobre los dos últimos.

²⁰²Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2003 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2013, romano III pág. 19).

En atención a lo anterior, en la citada Inc. 35-2009, se indicó que el *impuesto* es el tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración. Por ende, el impuesto es el tributo por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.

3.1.2.1. Destino de los fondos recaudados por la Contribución Especial

El Art. 11 de la Ley CESC establece que los recursos provenientes de la presente Contribución especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y convivencia. Sin embargo en la distribución y ejecución de los fondos recaudados de esta contribución especial para ser presentados al Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia con fecha 1 de febrero de 2017, donde se establece el informe final de resultados que consta desde abril hasta el 31 de Diciembre de 2016.

En dicho informe se manifiesta que el 72.2% han sido adjudicados a instituciones cuya función es la persecución del delito y la atención de víctimas, (parte reactiva) mientras que a la prevención se dedicó el 27.8%. Dado el vínculo establecido en el decreto 162 (interés público del PESS) es válido considerar revisar las proporciones acordes con dicho plan.

Aunque lo más relevante es el proceso social que está en marcha alrededor del tema seguridad y prevención; cabe destacar algunos logros cuantitativos que en corto tiempo se han tenido.

Entre ellos podemos mencionar que bajo el liderazgo de PREPAZ 113,499 metros cuadrados de manchones fueron borrados; 82,672 personas participaron en actividades de atención psicosocial (ejecutado por MINED); 95

centros educativos han sido reparados mientras que 92 están en proceso de reparación (MINED); y 4715 estudiantes fueron reinsertados al sistema educativo mediante modalidades educativas flexibles (MINED). Adicionalmente MINSAL atendió 2,935 víctimas de la violencia previa a lo cual contrató 20 psicólogos y psiquiatras y acondicionó espacios en seis hospitales con el mismo fin con fondos CESC.

Por su parte INJUVE atendió 3,119 adolescentes y jóvenes en los distintos programas de dicha institución, incluidos cursos diplomados y pasantías. La PNC, el MDN, la UTE y la DGCP vieron mejorada la motivación y el desempeño de sus miembros a quienes se les pagó un bono trimestral. Los procesos en los municipios son coordinados mediante seis mesas temáticas: Seguridad en Territorio; Oportunidades Educativas; Oportunidades de Inserción Productivas; Rehabilitación y Dinamización de Espacios Públicos; Servicios Integrales a las Familias Comunidades y Personas; y, Protección y Atención a Víctimas.²⁰³

En continuación con la distribución de estos fondos el 9 de junio del año en curso los diputados de la Asamblea Legislativa aprobaron repartir a diferentes instituciones del Estado un monto de \$74, 686,422, proveniente del impuesto a las telecomunicaciones para los planes de la seguridad pública. Dentro de esos fondos, se le asignaron \$16, 380,280 a la Presidencia de la República, lo cual representa un 22 % del total de los fondos recolectados este año y en diciembre de 2016.

En el ramo de la Presidencia, según el decreto, los fondos serán distribuidos así: \$5,175,009 los usará la Secretaría de Gobernabilidad para mejorar espacios públicos y realizar acciones en 16 municipios priorizados; \$644,389

²⁰³ Ministerio de Justicia y Seguridad Pública Viceministerio de Prevención Social, informe de resultados de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, San Salvador 1 de febrero de 2017.

se destinarán a la Secretaría de la Cultura para fortalecer centros de alcance, casas comunales, casas de la Cultura y otros espacios públicos en 26 municipios activados; mientras que \$9,874,574 irán para el Instituto Nacional de los Deportes de El Salvador (INDES) para el programa “Jóvenes activos” en escuelas y clubes de deportes y en apoyo a la Política Nacional de la Juventud. El dictamen fue aprobado con 45 votos favorables de los diputados del FMLN, GANA, PCN y PDC; 29 diputados de ARENA votaron en contra.

Los diputados Mauricio Ernesto Vargas y Ana Vilma de Escobar cuestionaron la distribución que se hace para algunas instituciones, como CAPRES y el Instituto Nacional de la Juventud (INJUVE), y se usa para gastos corrientes, para solventar los problemas de caja.²⁰⁴

Asimismo, al Ministerio de Hacienda se incorporaron \$520,527 para el rubro del programa de erradicación de la pobreza, prevención de la violencia y compensación a víctimas del conflicto armado ocurrido en el país. Al Ministerio de la Defensa se le otorgaron \$10, 175,400 para operaciones del Ejército y de apoyo institucional, así como para dar un bono trimestral de \$300 a los soldados. A la Fiscalía General de la República (FGR) se le dieron \$7, 145,980, con la promesa de que en los siguientes trimestres se le entregará un complemento de \$3 millones. A la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos (PDDH) se le asignaron \$500,000 para la defensa, protección y educación de los derechos humanos.

El Ministerio de Justicia y Seguridad Pública recibió \$27,950,423, que serán para el plan Cero Graftis en 26 municipios, atención a víctimas, dar el bono trimestral de \$300 a agentes de la PNC y para Centros Penales, para el

²⁰⁴La Prensa Gráfica, 9 de junio de 2017, *Publicación \$16.5 millones más para la seguridad ciudadana, 22% del impuesto para seguridad se destinó a CAPRES.*

programa “Yo cambio”, que ejecuta la Dirección General de la Centros Penales, entre otros.

Para el Ministerio de Educación van destinados \$11, 600,000. Para el Ministerio de Salud se designaron \$413,812.

En ese sentido se puede analizar que el destino de estos fondos no está yendo hacia un rubro o servicio específico que es lo que caracteriza a una contribución especial, ya que el hecho imponible en la contribución es una actividad especial de parte del Estado para la satisfacción del intereses generales.

La ejecución de este tributo se puede ver todo lo contrario que no tiene un rubro específico y que está siendo distribuido a diversos ministerios e instituciones del Estado, como si se tratase de un impuesto ya que los sujetos obligados de forma individualizada no están recibiendo un beneficio o actividad especial de parte del Estado.

3.1.3. Sujetos de la Ley

En la ley en comento, aparecen tres tipos de sujetos, los cuales participan dentro de la relación jurídica tributaria. Los sujetos pasivos, agentes de retención y el Estado en su función de sujeto activo dentro de la Administración tributaria por medio del Ministerio de Hacienda y sus direcciones.²⁰⁵

3.1.3.1. Administración Tributaria

²⁰⁵ Código Tributario, Art. 19 y 21.

El artículo 10 de la Ley CESC establece que “La administración de la contribución especial establecida en la presente Ley le corresponderá a la Administración Tributaria, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.” Para esclarecer a que se refiere con la denominada administración tributaria, se vincula al código tributario, quién manifiesta en el artículo 21 que al mencionar administración tributaria, debe entenderse que “...se hace referencia al Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.”²⁰⁶

Se concluye que la encargada de la dirección de los fondos y el correcto desarrollo de los objetivos por lo que ha sido creado la CESC es entonces el Ministerio de Hacienda, el cual se toma como representante del Gobierno según el Artículo 159 de la Constitución²⁰⁷, el cual menciona que para la gestión de negocios públicos se crearán secretarías de Estado necesarias, el cual estará a cargo de un ministro.

Es decir, la secretaría de Estado, que comúnmente se conoce como ministerio, encargada de conocer respecto al ramo de hacienda, es el Ministerio de Hacienda, el cual fue creado mediante la separación del Ministerio de Economía y se le decretó competencia en cuanto de asuntos administrativos en la rama de hacienda.²⁰⁸

La ley CESC, a pesar de dar al Ministerio de Hacienda la administración conforme al Código Tributario, en su Artículo 14 inciso segundo menciona una obligación para este, en el que dicta que debe emitir la normativa que facilite la aplicación de esta, atribuyendo que debe crear un reglamento²⁰⁹ que sostenga lo necesario para aplicar de manera efectiva la Ley, estableciendo en ella entre

²⁰⁶ *Ibidem*.

²⁰⁷ Constitución de El Salvador, Art. 159.

²⁰⁸ Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador, Consejo de Gobierno Revolucionario, Decreto N° 517, San Salvador, 28 de febrero de 1950.

²⁰⁹ Ver Tema “Fuentes del Derecho Tributario: 1.2.4.3. Reglamentos.”

otros, la forma como se deberán efectuar las retenciones y los controles que resulten necesarios. Para la creación del reglamento, le da la facultad de estribar en la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones (SIGET) para facilitar su creación.

3.1.3.2. Agentes de Retención

Según el artículo 47 del Código Tributario,²¹⁰ agentes de retención o percepción son los sujetos designados por dicho Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas.

Los agentes de retención son los únicos responsables ante el Fisco de la República, del pago por el importe retenido o percibido y deberán dar cuenta en la forma y plazo establecidos en el Código Tributario y las leyes tributarias correspondientes. De no realizar la retención o percepción responderá solidariamente por el cumplimiento de las deudas tributarias pendientes de pago y de las obligaciones tributarias no cumplidas por los responsables según los artículos 43 y 44 del código tributario.²¹¹

Además, aquel sujeto que retenga o perciba impuestos sin norma legal, no posea designación expresa que lo autorice, las efectúe indebidamente o en exceso, responde directamente ante la persona o entidad a la cual efectuó la retención, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

²¹⁰ Código Tributario.

²¹¹ Código Tributario de El Salvador, Artículo 48.

El Artículo 5 de la Ley CESC menciona quienes son los agentes de retención responsables de percibir esta contribución especial y por lo cual son obligados al pago de esta. Estos son:

- i. Los proveedores de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, ya sea que se presten en forma separada o en planes integrados, incluyendo dos o más servicios.

Empresas cuyo giro comercial es la telecomunicación y ofrecen uno o varios, ya sea conjunta o separadamente, de los siguientes servicios: a) radiodifusión sonora de libre recepción; b) televisión de libre recepción; c) distribución sonora por suscripción, a través de cable o medios radioeléctricos; y d) distribución de televisión por suscripción a través de cable o medios radioeléctricos.²¹²

- ii. Los proveedores de servicios de televisión por suscripción, por medios alámbricos, inalámbricos o por cualquier otro medio físico.

Las empresas cuyo servicio es la televisión por suscripción, son aquellos que transmiten o retransmiten señales de televisión y audio por un medio o configuración que los diferencia de aquellos que son de libre recepción, requiriendo de una red conformada por un Head End para la distribución alámbrica o una estación Satelital para la distribución inalámbrica, para acceder a los Suscriptores, quienes suscriben el o los servicios mediante un contrato, compensando monetariamente al proveedor por la prestación del servicio de telecomunicaciones suscrito. Los principales servicios de televisión

²¹² Ley de Telecomunicaciones, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997), Art. 1.

por suscripción son: Televisión por Suscripción por Cable y Televisión por Suscripción por Medios Inalámbricos.²¹³

- iii. Los proveedores de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario, por cualquier modalidad o medio tecnológico.

Empresas destinadas a prestar servicios de datos, que es el intercambio o el envío de información en formato analógico o digital.²¹⁴

- iv. Los sujetos pasivos que transfieran dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos, que permitan la utilización de los servicios mencionados en el artículo 3 de la Ley, entendiéndose, pero no limitándose a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos y accesorios de los mismos, inclusive aquellos que sean dados en arrendamiento o comodato.

Los sujetos pasivos que menciona son aquellos revendedores de servicios de telecomunicaciones o bien aquellos importadores o internadores de cualquier dispositivo tecnológico, que son indicados en el artículo 4 de dicha ley.

Además, la ley en el artículo ya dicho, menciona que habrá otros sujetos distintos a los ya indicados que serán designados por la Dirección General de Impuestos Internos mediante resolución.

²¹³ Comisión Nacional de Telecomunicaciones CONATEL, Estudio de mercado de los servicios de televisión por suscripción, Dirección de Regulación Económica y de Mercados CONATEL, Comayagüela, M.D.C., Honduras, 04 de abril, 2016, <http://www.conatel.gob.hn/doc/indicadores/2016/INFORMEdeEstudiodelServiciodeTelevisioporSuscripcion.pdf>, 5.

²¹⁴ Definición de, Qué es, Significado y concepto, Definición de Transmisión, URL visitado el día 18 de octubre de 2016 <http://definicion.de/transmision/#ixzz4NTVYEGv>

Los Agentes de Retención retendrán la CESC en el momento en que se cause la misma. Así como dicta el código tributario, la ley CESC hace responsables solidarios a los ya mencionados agentes de retención para el pago de la contribución.

El artículo 8 indica las obligaciones que tienen los agentes de retención, los cuales son:

- I. Retener la contribución especial relativa a los diferentes hechos generadores regulados en la presente Ley.
- II. Llevar registro de las operaciones sujetas a retención con las especificaciones descritas en el artículo.²¹⁵ Este registro deberá estar a disposición de la Dirección General de Impuestos Internos, cuando esta lo requiera en el ejercicio de sus funciones de fiscalización, inspección, investigación y control.
- III. Emitir y entregar al contribuyente el documento donde conste la contribución especial retenida individual o acumulada a requerimiento del usuario. La emisión de la constancia comprenderá un período mensual. La Dirección General de Impuestos Internos podrá autorizar otro mecanismo para documentar la contribución especial.
- IV. Efectuar la devolución de las retenciones realizadas en forma indebida o en exceso a los contribuyentes, inclusive cuando estas sean producto de una operación fraudulenta en detrimento del usuario.
- V. Presentar declaración jurada por período tributario mensual, a través de formulario electrónico que la Administración Tributaria ponga a disposición, enterando a la vez el monto de la contribución especial que hubiere retenido.

²¹⁵ Art. 8 Lit. B, Numerales 1 al 9, Ley CESC.

- VI. Cualquier otra obligación que establezca la Dirección General de Impuestos Internos, necesaria para el control efectivo de la contribución especial.

Por último, el artículo 9 menciona otras obligaciones para los agentes de retención, el cual dicta que estarán obligados a presentar una declaración jurada a la Administración Tributaria mediante formulario por medios electrónicos y bajo las especificaciones técnicas que esta establezca.

Se consignarán las operaciones gravadas y exentas, el valor de la base imponible de las contraprestaciones y las retenciones de la contribución especial efectuadas.

La presentación de la declaración debe ser presentada aunque Agente de Retención no haya realizado operaciones gravadas en el período tributario. Las retenciones deberán ser enteradas al Fondo General del Estado, por medio de declaración jurada que deberá ser presentada dentro del plazo legal de los primeros diez días hábiles siguientes de finalizado el periodo tributario.

3.1.3.3. Sujetos Pasivos

Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Contribuyentes son quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Responsable es quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste.²¹⁶

²¹⁶ Código Tributario, Art. 30, 38 y 42.

El artículo 4 de la Ley CESC indica quienes serán los obligados al pago de la contribución especial:

1. Los usuarios y revendedores de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos empleados para su uso y de las modalidades de contratación para la recepción de los mismos, ya sean proveídos por personas naturales o jurídicas que sean operadores de redes comerciales de telecomunicaciones;
2. Los que adquieran cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, inclusive en arrendamiento o comodato;
3. Los que importen o internen cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en sus diferentes modalidades;
4. Los representantes de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y que bajo sus órdenes o instrucciones deban emplear sistemas de telecomunicaciones. Este es un ejemplo de los llamados responsables;
5. Los sujetos pasivos dedicados a la prestación de servicios de telecomunicaciones que efectúen el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones, así como los que efectúen el autoconsumo de servicios de telecomunicaciones producidos por los mismos.

Asimismo, establece quienes no tendrán la calidad de sujeto pasivo, siendo en su mayoría, aquellos quienes tienen calidad de representación pública internacional:

1. Las misiones diplomáticas, consulares, personal diplomático y consular extranjero acreditados en el país, bajo el principio de reciprocidad; los organismos internacionales, agencias de desarrollo o cooperación de Estados o países extranjeros;
2. Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad de Centros Internacionales de Llamadas, conocidos en el comercio internacional como "call center" o "contactcenter", que se encuentren gozando de los beneficios de la Ley de Servicios Internacionales.

Respecto al último punto, el artículo 3 de la ley de Servicios Internacionales menciona que para gozar del beneficio de exención fiscal, los inversionistas nacionales o extranjeros deberán registrar previamente el capital, de conformidad a la Ley de Inversiones. Los llamados Call Center están regulados en dicha ley en el artículo 5 inciso c.²¹⁷ Para los sujetos pasivos, esta contribución especial no constituye costo o gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Según lo dispuesto en el artículo 9 inciso quinto.

3.1.4. Hecho Generador

Rolando Sosa lo llama también hecho imponible, este menciona la definición que forma parte del Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 37, el que lo plantea como el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.²¹⁸

²¹⁷ Ley de Servicios Internacionales, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2007), Art. 1.

²¹⁸ Edwin Rolando Sosa, Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas, Glosario Tributario, Unidad de Dictámenes y Resoluciones, Guatemala, <https://www.gestiopolis.com/glosario-tributario/>. 2.

Se hace la relación con el hecho imponible, ya que este se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas. Es decir que, el hecho generador es el presupuesto jurídico, en tanto que hecho imponible es el presupuesto fáctico que produce efectos económicos.²¹⁹

El código tributario de El Salvador,²²⁰ no desligado del Modelo de Código tributario para América Latina, menciona que hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. Para que este se considere realizado, se plantean dos efectos:

Que la ley tributaria respectiva contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas.

Que la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

El Artículo 3 de la ley CESC menciona cinco hechos generadores de esta contribución especial para que nazca la obligación tributaria:

1. El pago de servicios públicos de telefonía, fija y móvil.

Es decir, el pago de facturas, cobros o deudas que el sujeto pasivo posea con el Estado, que brindan dichos servicios por medio de sus concesionarios.

²¹⁹ Secretaría de Hacienda Distrital, Concepto Jurídico N°1203, Alcaldía Mayor de Bogotá, 2 de agosto de 2010, .5.

²²⁰ Art. 58 y 59.

2. El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción, ya sea que se reciban por medios alámbricos, inalámbricos o por cualquier otro medio físico.

El arrendamiento de servicio es el contrato común al momento de adquirir un contrato con las empresas que brindan la televisión por suscripción, en los cuales suelen ser por medio alámbrico o satelital.

3. El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario. Los contratos adquiridos para el uso de internet, sea de manera satelital o por fibra óptica.

4. Transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en el artículo, entendiéndose entre otros, pero sin limitarse a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos, tarjetas que contengan el módulo de identificación de abonado (SIM) y otros accesorios, ya sean dados en arrendamiento o comodato, con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores.

5. El retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en lo ya mencionado de la disposición, que se encuentren adscritos al activo realizable de los proveedores de tales bienes; así como el autoconsumo de los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, producidos por los mismos proveedores, efectuados con destino al consumo o utilización personal o propia de los socios, directivos, apoderados

o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a favor de terceros en forma gratuita.

Los servicios y dispositivos que ya fueron mencionados que son usados por las propias empresas que lo suministran y que por lo tanto están dentro del inventario de estas, y que pasan de sus activos a ser pasivos en los bienes de la empresa, o simplemente el retiro de su utilización.

Esto incluye a socios, directivos, trabajadores y hasta las familias de los ya mencionados.

El artículo expresa que los pagos de la obligación tributaria en los servicios referidos como telefonía, televisión por suscripción y transmisión de datos, constituyen hechos generadores de la contribución especial cuando los servicios sean contratados en el país, y que se entiende como contratado en el país, cuando la actividad que genera el servicio inicia o es desarrollada en los límites territoriales de El Salvador, incluyendo las llamadas de cobro revertido finalizadas en el país y la itinerancia (roaming).

3.1.5. Base Imponible

La base imponible,²²¹ es la cuantificación económica del hecho generador y es la base del cálculo para la liquidación²²² o cuantificación del tributo; ahora bien, en el caso concreto y en virtud del Artículo 7 de la Ley CESC, encontramos que

²²¹ El artículo 62 inciso 1° del Código Tributario, brinda la definición de la Base Imponible, determinando que: *“La Base Imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del Tributo.”*

²²² Según el Diccionario de la Real Academia Española, digital y disponible en <http://dle.rae.es/?id=NP2spx4>; Liquidación Tributaria es el *“Acto por el que se cuantifica el tributo que ha de pagar un contribuyente”*.

se ha establecido la alícuota²²³ de la contribución especial de un 5% que es aplicable a la base imponible constituida por el valor de la contraprestación parcial o total, y excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la Contribución Especial.

En este sentido es importante tomar en cuenta la Posición Institucional de la Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social²²⁴, quien rindió el siguiente informe:

“La base imponible es el elemento cuantitativo del hecho generador. En la ley CESC establece que la base imponible de la contribución especial será el valor de la contraprestación, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y el monto de la contribución especial. A esa base, se aplicará una alícuota del 10%.”²²⁵

De acuerdo a lo anterior, la alícuota se estaría estableciendo sobre valores brutos²²⁶, es decir, no se respeta el principio de capacidad económica del

²²³ Según el Diccionario de la Real Academia Española, digital y disponible en <http://dle.rae.es/?id=NP2spx4>; Alícuota es “del latín *aliquot* que significa algunos, cierto número; y del adjetivo *proporcional* que es perteneciente a la proporción”.

²²⁴ Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social, “Estamos frente a una contribución Especial para la Seguridad ciudadana, o ante un impuesto”, informe número 93, octubre 2015.

<http://fusades.org/sites/default/files/investigaciones/Estamos%20frente%20a%20una%20contribuci%C3%B3n%20especial%20para%20la%20seguridad%20ciudadana%2C%20o%20ante%20un%20impuesto.pdf>, 4.

²²⁵ Se advierte que el 10% a que hace referencia este informe en comento, hace énfasis en el “Proyecto de Ley del Ejecutivo”, no así de la Ley de contribución Especial para la Seguridad ciudadana y convivencia, pues ésta estableció una alícuota del 5%.

²²⁶ **El valor bruto o producto bruto** puede ser definido como el valor de producción, ya sea vendido o consumido en el hogar durante un periodo contable y antes de deducir cualquier otro costo. Es igual a la cantidad producida o recolectada, multiplicada por el valor unitario o precio. Definición consultada en: **Manejo forestal participativo**: entendiendo sus principios Económico, por Michael Richards y otros, 1° Ed., 2008, impreso en México, 57, disponible en <https://books.google.com.sv/books?id=1yOjnPINGTkc&pg=PA57&dq=que+es+valor+neto+y+valor+bruto&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjgparC8ZfQAhVF2yYKHW8PCacQ6AEIKTAC#v=onepage&q=que%20es%20valor%20neto%20y%20valor%20bruto&f=false>, consultado el 7 de noviembre de 2016.

contribuyente. Si se tratara de una contribución especial, no habría ningún problema, ya que esta se rige por el principio de beneficio. Sin embargo, aunque la ley lo denomine como contribución especial, realmente se estaría aprobando un impuesto, por lo que este debe respetar el principio de capacidad económica y de equidad tributaria, establecido en el Art. 131 ordinal 6º de la Constitución.

Al respecto, la Sala de lo Constitucional ha reiterado en su jurisprudencia que el legislador está limitado a definir como objeto de tributación únicamente la riqueza disponible, es decir, los rendimientos netos²²⁷, de modo tal que la carga tributaria total sea en función de la capacidad económica real del contribuyente. De lo contrario, el tributo es inconstitucional.”

La base imponible se determina de acuerdo a los diversos hechos generadores regulados por la Ley en cuestión, de la siguiente manera:

En el caso de contraprestaciones pactadas con pago parcial → la base imponible será el valor de cada contraprestación parcial.

En el caso de servicios de telecomunicaciones proveídos en forma integrada o en convergencia para determinar → la base imponible se sumarán todos los valores de las contraprestaciones por cada servicio, por período mensual o pago parcial, correspondientes al mismo sujeto prestatario.

²²⁷**El ingreso neto** es igual al valor bruto menos los costos de producción tanto variables como fijos. Definición consultada en: **Manejo forestal participativo**: entendiendo sus principios Económico, por Michael Richards y otros, 1º Ed., 2008, impreso en México, pág. 58, disponible en <https://books.google.com.sv/books?id=1yOjnPINGTkC&pg=PA57&dq=que+es+valor+neto+y+valor+bruto&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjgparC8ZfQAhVF2yYKHW8PCacQ6AEIKTAC#v=onepage&q=que%20es%20valor%20neto%20y%20valor%20bruto&f=false>, consultado el 7 de noviembre de 2016.

En los casos de retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y sus accesorios y autoconsumo de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades → la base imponible será el valor que el proveedor les tenga asignado como precio de venta al público, según sus documentos y registros contables y a falta de estos, el precio corriente de mercado.

En el caso de las importaciones e internaciones definitivas a que se refiere esta Ley → la base imponible es la cantidad que resulte de sumar al valor aduanero los derechos arancelarios que correspondan.

3.1.6. Cálculo de la Contribución Especial

Anteriormente se estudió el contenido del Art. 7 de la ley, en el cual se establece la alícuota de la contribución especial de un 5% que será aplicable a la base imponible, la cual será el valor de la contraprestación, excluyendo el IVA y la Contribución Especial, sea esta parcial o total.

A efectos de calcular los resultados de la contribución especial impuesta a la población salvadoreña, resulta necesario contar con la Estadística y Censo del Ministerio de Economía sobre la factura promedio de los hogares salvadoreños para el año 2013. Al respecto según la Dirección General de Estadística y Censos del Ministerio de Economía, la factura promedio de los hogares salvadoreños para el año 2013, es la siguiente:

En primer lugar, es necesario saber que según Datos Proporcionados por la “Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto” de la Asamblea Legislativa.²²⁸

²²⁸ Asamblea Legislativa, Comisión de Hacienda y, 7.

La Dirección General de Estadísticas y Censos para el año 2013, el 25.26% de los hogares de El Salvador posee línea fija y el 91.79% posee línea celular, mientras que solo el 12.7% posee internet en su hogar, esto se expone en el siguiente cuadro:

CARACTERÍSTICA	TOTAL PAÍS	
	%	Número de Hogares
Tel Fijo	25.26	421,225
Tel celular	91.79	1,530,650
Internet	12.70	211,780

En segundo lugar, Según la Dirección General de Estadística y censo del Ministerio de Economía, la Factura Promedio de los Hogares Salvadoreños para el año 2013, fue la siguiente:

CARACTERÍSTICA	TOTAL PAÍS
Tel Fija	\$17.90
Tel Celular	\$9.78
Internet	\$17.90
Cable	\$14.15
Cibercafe	\$4.86

En tercer lugar, para poder realizar las estimaciones pertinentes se realizan los siguientes supuestos generales:

1. Se toma el número de líneas fijas y celulares que según la SIGET son líneas activas.
2. El Servicio de Internet se le calcula solo a los hogares que tienen Internet según la DIGESTYC.
3. El Servicio de Cable solo a los hogares que tienen teléfono Fijo, según la DIGESTYC.
4. El uso del Cibercafé se le calcula al diferencial de Hogares que no poseen celular y se multiplica por 3 que es el promedio de miembros de la familia.

En virtud de la ley, se realiza una estimación posible de ingresos, tomando como base los datos de la DIGESTYC, y aplicando los supuestos generales anteriores, se calcula las estimaciones a partir del pago de la factura promedio de las familias, obteniendo el ingreso promedio de las operadoras de telecomunicaciones:

Se multiplica: existencias*Factura mensual = monto mensual de consumo*12 = monto anual.

Tipo de Servicio	Existencia	Factura Mensual	Monto Mensual	Contribución Especial Mensual	Contribución Especial Anual
Tel Fija	960,535	\$17.90	17,193,576 .5	8,596,788.25	103,161,459
Tel celular	8,991,899	\$9.78	87,940,722 .22	43,970,361.1 1	527,644,333.3 2

Internet	211,780	\$17.90	3,790,862	1,895,431	22,745,172
Cable	211,780	\$14.15	2,996,687	1,498,343.5	17,980,122
Cibercafé	516,137	\$4.86	2,508,425.82	1,254,212.91	15,050,554.92
Total de Ingresos			114,430,273.54	57,215,136.77	686,581,641.24

3.2. Plan El Salvador Seguro

“El Salvador Seguro” es un plan de carácter integral y flexible que consta de cinco ejes y ciento veinticuatro acciones prioritarias, urgentes, de corto, mediano y largo plazo, para enfrentar la violencia y la criminalidad, garantizar el acceso a la justicia y la atención y protección a víctimas.²²⁹

En la Constitución de la República²³⁰, se reconoce en el Art.1 a la persona humana como el principio y fin de la actividad del Estado, el cual debe procurar el bienestar común y protección de los individuos. De la misma forma, en el Art. 2 se establece que es obligación del Estado procurar la protección del derecho a la vida, la integridad física y moral, a la libertad y a la seguridad de las personas, velar por la conservación y defensa de estos derechos.²³¹

El Gobierno, en el cumplimiento de su rol como garante de la seguridad y protección de dichos derechos de todos los ciudadanos, desarrolló una apuesta

²²⁹ Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia, Plan El Salvador Seguro, (Resumen Ejecutivo del 15 de enero de 2015, El Salvador).

²³⁰ Constitución de la República de El Salvador.

²³¹ Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, Política Nacional de Justicia y Seguridad Pública y Convivencia, (Contracorriente editores, El Salvador, 2014), .30

en el tema de seguridad, misma que parte con la elaboración de la “Política Nacional de Justicia, Seguridad y Convivencia 2014-2019”, de la cual se gesta como parte de los compromisos del GOES, la creación el 29 septiembre de 2014, mediante Acuerdo Ejecutivo N° 62, el *Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia, CNSCC*, como espacio para impulsar los consensos para el desarrollo de la estrategia de seguridad pública y para articular acciones entre el Estado y los sectores sociales.

3.2.1. Creación

El Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia (CNSCC, en adelante el consejo) está compuesto por instituciones del Estado, COMURES, iglesias, medios de comunicación, empresa privada, partidos políticos, varios representantes de la sociedad civil y de la comunidad internacional. Fue instalado en septiembre de 2014 bajo ciertos objetivos de trabajo, entre los cuales, vale destacar los siguientes:

1. Proporcionar insumos que ayuden a enriquecer las políticas y planes nacionales de justicia, seguridad ciudadana y convivencia.
2. Dar seguimiento a las políticas públicas en materia de justicia, seguridad ciudadana y convivencia y emitir opinión sobre su ejecución.
3. Contribuir a identificar mecanismos para el financiamiento de las políticas y planes de justicia, seguridad ciudadana y convivencia.

Al seguir estos y demás objetivos de creación, el consejo elaboró un diagnóstico sobre la inseguridad en El Salvador y desarrolló un plan, organizado en torno a los cinco ejes de la Política Nacional de Justicia, Seguridad Pública y Convivencia.

El plan, denominado “El Salvador Seguro”, es el resultado de la articulación y la colaboración entre los sectores y miembros representativos del Consejo, mesas técnicas con amplia participación de otras organizaciones y de las consultas sectoriales y territoriales que se hicieron con este propósito; ha retomado también insumos de diferentes estudios, propuestas y buenas prácticas nacionales e internacionales relacionadas con el tema.

El Plan El Salvador seguro constituye el resultado de la primera fase del trabajo del Consejo y sirve de base para las fases siguientes.

3.2.2. Generalidades de su funcionamiento

El Plan es un marco de resultados, metas y recursos que define las acciones y canaliza las energías de todos los sectores del Consejo. Incorpora el principio de gestión basada en resultados y por tanto constituye un documento vivo que se retroalimenta del seguimiento y la evaluación para decidir sobre las estrategias, acciones y la asignación de recursos para alcanzar sus objetivos.

Los principales alcances del plan son los siguientes:

1. Mejorar la vida de las personas y los territorios para reducir la incidencia e impacto de la violencia y el crimen.
2. Contar con un sistema de investigación criminal y justicia penal articulado y efectivo que goce de la confianza de la ciudadanía.
3. Cortar la influencia de grupos criminales en centros de privación de libertad y garantizar el cumplimiento de la pena en espacios y condiciones adecuadas para la rehabilitación y la reinserción con estricto apego a la ley.
4. Disponer de un marco legal y de una oferta institucional que garantice la atención integral y la protección a las víctimas con el fin de reducir el impacto del daño provocado por la violencia y criminalidad.

5. Contar con una institucionalidad coherente y proba que aborde de manera articulada y efectiva la violencia y la criminalidad y goce de confianza ciudadana.

El plan ha sido elaborado para la población salvadoreña y representa un compromiso de los sectores que componen el Consejo para impulsarlo. Tiene alcance nacional, no obstante, se focalizará en un primer momento en 50 municipios que han sido definidos a partir del diagnóstico elaborado por el Consejo.

El Plan integral da respuesta a los factores estructurales de la violencia y criminalidad. En este sentido, incorpora acciones que prevén resultados concretos en el inmediato (6 meses), corto (2 años), mediano (5 años) y largo plazo (10 años). Focaliza su implementación en aquellas acciones, que, bajo un enfoque de progresividad, permiten obtener un impacto sobre las personas y sobre los resultados.

Lo ejecuta el Estado, a través del Ejecutivo. Este y la Asamblea Legislativa, el Órgano Judicial, el Ministerio Público y los Gobiernos Locales son los responsables de implementar el Plan en asocio con las iglesias, la empresa privada, las organizaciones de la sociedad civil y la comunidad internacional.

El Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia asume el seguimiento y contraloría para verificar la ejecución y evaluar periódicamente la eficacia y pertinencia de las acciones. El Consejo debe presentar informes periódicos a la ciudadanía.

El plan es financiado por las diferentes instituciones del Estado, la empresa privada, la cooperación internacional y personas naturales y jurídicas que están

comprometidas con la solución sostenible del problema de la violencia y la inseguridad en el país.

3.2.3. Ejes de trabajo del plan “El Salvador seguro”

Anteriormente se mencionó que es un plan compuesto por cinco ejes principales, los cuales son necesarios para su funcionalidad en la aplicación dentro de la sociedad. Los ejes del plan “El Salvador seguro tienen como base de desarrollo los ejes de la Política Nacional de Justicia, Seguridad Pública y Convivencia, fundamento de creación del Consejo.²³² Su desarrollo son los siguientes bajo los parámetros problema, resultado y estrategia:

3.2.3.1. Eje 1: Prevención de la violencia

El eje 1 tiene como base el problema de la violencia e inseguridad que está concentrada en territorios caracterizados por los siguientes índices:

Altos niveles de exclusión social,
Convergencia de factores de riesgo,
Acceso restringido a los servicios públicos y débil articulación de los mismos en un contexto de patrones culturales portadores y reproductores de violencia,

Familias debilitadas en el cumplimiento de su misión de socialización.

Mediante el plan se pretende tener como resultado el transformar la vida de las personas y los territorios para reducir la incidencia e impacto de la violencia y el crimen.

²³² Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, Política Nacional de Justicia y Seguridad Pública y Convivencia, 38.

Lo anterior se pretende realizar mediante la estrategia de la Intervención articulada, inter institucional e inter sectorial para recuperar el control del territorio, focalizando acciones en los grupos poblacionales que viven en condiciones de mayor exclusión y vulnerabilidad a la violencia y la criminalidad (prevención secundaria).

3.2.3.2. Eje 2: Control y persecución penal

El eje 2 radica bajo el parámetro de problema, los bajos niveles de eficacia del sistema de justicia penal para enfrentar los delitos de mayor gravedad se deben a la saturación del sistema por los crecientes niveles de criminalidad.

Su limitada articulación, capacidad de investigación y juzgamiento, así como a su vulnerabilidad ante la corrupción e infiltración del crimen organizado, que atentan contra el derecho al acceso a una pronta y cumplida justicia, deterioran la confianza de la población en las instituciones del sector e incrementan los índices de violencia. El plan aborda el resultado de lo anterior con un sistema de investigación criminal y justicia penal articulado y efectivo que goza de la confianza de la ciudadanía.

La estrategia para realizar el resultado es la coordinación interinstitucional, adecuación legal, funcional y territorial con asignación de recursos para la persecución y juzgamiento del delito, con énfasis en los delitos de mayor gravedad y connotación social.

3.2.3.3. Eje 3: Rehabilitación y reinserción

El problema que radica sobre este eje es la sobrepoblación y el hacinamiento de centros de privación de libertad debilita las capacidades para el control, la

atención, rehabilitación y reinserción de las personas privadas de libertad, favorece la corrupción, vulnera la seguridad de los recintos y propicia la comisión de hechos delictivos desde los centros penales.

El resultado esperado es que el Estado corta la influencia de grupos criminales en centros de privación de libertad y garantiza el cumplimiento de la pena en espacios y condiciones adecuadas para la rehabilitación y reinserción con estricto apego a la ley.

La estrategia a usar es el reordenamiento de la población según criterios legales (peligrosidad y fases de cumplimiento), reducción de hacinamiento, adecuación de infraestructura y uso de tecnología para garantizar la seguridad, y la ampliación de programas de rehabilitación y reinserción.

3.2.3.4. Eje 4: Atención y protección a víctimas

Los problemas que engloba el eje 4 son los elevados niveles de violencia y criminalidad generan daños psíquicos, físicos y materiales de manera directa a numerosas personas, familias y comunidades quienes no reciben una adecuada y suficiente atención y protección del Estado, lo cual genera pérdida de apoyo y confianza en la institucionalidad.

El resultado se ampara en el hecho que existe un marco legal y una oferta institucional para garantizar la atención integral y protección a las víctimas con el fin de reducir el impacto del daño provocado por la violencia y criminalidad. La estrategia reside en la construcción de un modelo, una política y un marco legal para la articulación de la oferta institucional orientada a garantizar la atención integral y la protección de las personas, familias y comunidades víctimas de la violencia.

3.2.3.5. Eje 5: Fortalecimiento Institucional

El problema tiene la plataforma institucional y el marco legal para atender la violencia y criminalidad son inadecuados y descoordinados y carecen de una visión integrada y sistémica para comprender, abordar, tomar decisiones, asignar recursos y desarrollar capacidades, y son vulnerables a la corrupción e infiltración del crimen. El resultado se cuenta con un sistema coherente y probado que aborda de manera articulada y efectiva la violencia y la criminalidad y goza de confianza ciudadana.

La estrategia es la adecuación del marco legal e institucional para actuar como sistema con mecanismos de coordinación, planificación, gestión y análisis de la información y aplicación de protocolos de actuación conjuntos así como con procedimientos institucionalizados para el saneamiento y el combate a la corrupción.

3.2.4. Financiamiento

La puesta en marcha de un mecanismo de coordinación financiera y la creación de un Fondo específico que funcionará como catalizador de recursos complementarios cuando sea necesario, es papel del Consejo.

El Fondo financia las prioridades identificadas sin provisión de fondos, focalizando en aquellas que permitan tener un impacto inmediato asegurando la coherencia y sincronización de las diferentes intervenciones del Plan.

El fondo es financiado con recursos del Estado, de la cooperación internacional, de la empresa privada, de personas naturales y de mecanismos de financiación innovadores. Está adscrito al Consejo, debe ser gobernado

por una estructura de composición plural y sus asignaciones siguen los lineamientos y prioridades dictadas por el Consejo.

Según el plan, el Fondo comenzara ser operativo en el año 2015.

Para idear la manera de recaudación del fondo se trabajó bajo los siguientes criterios:

La identificación de los recursos financieros disponibles en el país.

El diseño del fondo.

La identificación de mecanismos para articulación financiera, el seguimiento, retroalimentación del plan y rendición de cuentas.

El monto del fondo es un estimado total para 5 años, el cual ronda un total de dos mil cien millones de dólares exactos (\$2,100,000,000.00), esta cantidad corresponde en promedio anual a 420 millones por los cinco años, al 1.7% del PIB y 8.7% del presupuesto nacional. El 74% de los recursos previstos se deben designar a la prevención, de los cuales el 52% se focalizan en empleo y educación.

Los recursos para financiar el Plan El Salvador Seguro provienen de:

1. Recursos adicionales del Presupuesto General de la Nación.
2. Préstamos en proceso de ratificación en la Asamblea Legislativa:
 BID, BCIE, Italia, Alemania.
3. Nuevos préstamos.
4. Contribuciones privadas.
5. Cooperación Internacional.
6. Contribuciones especiales para alimentar el Fondo de Seguridad.

La distribución del fondo está dividida según el número de ejes que está integrado el plan, en el cual según la importancia dada, así es la cantidad correspondiente.

A continuación se presenta la distribución de lo presupuestado para el estimado de 5 años que dura el plan.

Concepto	Monto Estimado Para 5 Años (En Millones De Dólares, \$)
Eje 1. Prevención de la violencia	1550
Eje 2. Persecución penal	155
Eje 3. Rehabilitación y reinserción	180
Eje 4. Atención y protección de víctimas	100
Eje 5. Fortalecimiento institucional	95
Funcionamiento, comunicaciones y rendición de cuentas	20
TOTAL	2100

3.2.5. Financiamiento del Plan El Salvador Seguro por medio de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana

Según el Informe de Resultados de la Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia -2016 presentado por el Ministerio de Justicia y Seguridad Pública²³³, hacen la presentación resultante de la implementación de

²³³ Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, "Informe de Resultados de La Contribución Especial Para Seguridad Ciudadana Y Convivencia -2016", (Dirección ejecutiva del Ministerio

medidas extraordinarias de prevención de violencia, con financiamiento de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia proveniente de lo que ellos nombran como el impuesto a la Telefonía, en el marco de la ejecución del Plan El Salvador Seguro. El período cubre el desde abril al 31 de diciembre de 2016.

Hacen la presentación de los principales logros programáticos y el avance financiero obtenido con los recursos CESC, al finalizar el año fiscal 2016. Los logros de las instituciones receptoras de los recursos, están en coherencia con los cinco ejes del Plan El Salvador Seguro.

En la presentación del Resumen ejecutivo²³⁴, mencionan la aprobación de los decretos 161 y 162 (Los cuales son la Ley de Contribución Especial a los Grandes Contribuyente y la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana respectivamente) los cuales regulan las fuentes de y usos del, como ellos los nombran, impuesto llamado contribución especial.

Hacen la aclaración que ambos decretos consideran en su finalidad central tanto la seguridad ciudadana como la prevención de la violencia, que ambos decretos declaran la necesidad e interés público el ejecutar los planes y acciones que enmarcan al Plan El Salvador Seguro.

Posterior a los dos decretos, surgieron decretos trimestrales en lo que se asignaron fondos a distintas instituciones del Estado que sumaron la cantidad de Cincuenta millones quinientos cuarenta y un mil setenta Dólares de los Estados Unidos de América, solo en el año 2016. Se tomó además, como lo

de Justicia y Seguridad Pública), 1 de febrero de 2017.
http://dialogoelsalvador.com/dialogo_sv/admin/uploads/documentos/galerias/1729a-informe-de-distribucion-de-fondos-cesc-2016.pdf

²³⁴ *Ibidem*, 4.

denominan “población objetivo”, en nueve de los diez municipios priorizados en el PESS, que fue la cantidad de cuatrocientos tres mil doscientos treinta y tres personas.

Al hablar de la ejecución de lo anterior, lo califican como muy bueno, pues a pesar que dos de los decretos trimestrales fueron efectivos en el último trimestre del año 2016, se logró un 91% de ejecución global en la población objetivo, quedando el 9% restante para ser ejecutado el primer trimestre del año 2017.

Algunos de los decretos trimestrales son los siguientes:

Decreto 304: Pago de bono trimestral amiembros de Policía Nacional Civil de nivel básico, motoristas de apoyo en la eficacia policial y Supernumerarios, personal de seguridad de los centros penales y a los 13,000 miembros de la fuerza armada que están apoyando a la corporación policial en labores de seguridad de \$150, además de la exención del pago del impuesto sobre la renta.

Además, menciona el refuerzo presupuestario de once millones de dólares asignadas a distintas Instituciones de la Administración Pública, destinando un millón a dirección y administración para apoyo a la política nacional de la juventud; 1.9 millones a la Gestión Operativa Institucional para las operaciones del ejército y de apoyo institucional; 1.2 millones a la Fiscalía General de la República para la defensa de la sociedad en contra de los delitos contra la sociedad; 5.9 millones para el ramo de seguridad y justicia, seguridad pública y la administración del sistema penitenciario; 1 millón al ramo de educación con atención a la educación media. Los gastos anteriores están siendo disminuidos del Ramo de Hacienda, unidad presupuestaria 22 Financiamiento a la Seguridad Ciudadana y Convivencia, línea de trabajo 01 seguridad ciudadana y

convivencia, rubro 81 transferencias de contribuciones especiales, fondo general.²³⁵

Decreto 495: Hace mención de la asignación presupuestaria de \$750,000 a Secretaría de Cultura en cuanto a servicios culturales nacionales, Instituto Nacional de los Deportes de El Salvador en sus gastos corrientes y apoyo a la Política Nacional de la Juventud en cuanto a su dirección y administración; 2.5 millones al ramo de Defensa Nacional en su gestión operativa institucional; \$5,993,200 al ramo de Seguridad y Justicia para la dirección y administración institucional, seguridad pública, administración del sistema penitenciario y apoyo a la Unidad Técnica Ejecutiva-Gastos corrientes; 1.5 millones al ramo de educación para la atención de la educación básica.

Lo anterior se refuerza con la asignación de diez millones setecientos cuarenta y tres mil doscientos dólares, que son disminuidos del Ramo de Hacienda, unidad presupuestaria 22 financiamiento a la Seguridad ciudadana y convivencia, línea de trabajo 01 seguridad ciudadana y convivencia, rubro 81, transferencias de contribuciones especiales, fondo general.²³⁶

Decreto 510: Se asigna a la presidencia de la República 3 millones para la Secretaría de Gobernabilidad y apoyo a la política nacional de la juventud en cuanto a su dirección y administración; 1 millón a la Fiscalía General de la República para la defensa de los intereses de la sociedad en contra de los delitos contra la sociedad; \$397,870 al ramo de Justicia y Seguridad Pública

²³⁵ Diario Oficial, "Decreto 304", (República de El Salvador, Tomo No. 410, Número 47 sección Órgano Legislativo, de fecha martes 8 de marzo de 2016), .7-9. <http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/03-marzo/08-03-2016.pdf>

²³⁶ Diario Oficial, "Decreto 495", (República de El Salvador, Tomo No.413, Número 182, sección Órgano Legislativo, de fecha 3 de octubre de 2016) P. 7-13. <http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/10-octubre/03-10-2016.pdf>

para la administración del sistema penitenciario en cuanto a la reclusión y rehabilitación.

Los recursos con que se refuerzan dichas asignaciones son por un valor de cuatro millones trescientos noventa y siete mil ochocientos setenta Dólares, y serán disminuidos del ramo de hacienda, unidad presupuestaria 22 financiamiento a la seguridad ciudadana y convivencia, línea de trabajo 01 seguridad ciudadana y convivencia 81 transferencias de contribuciones especiales, fondo general.²³⁷

3.2.5.1. Destino de los fondos a Instituciones

El 72.2% de los fondos ha sido adjudicado a instituciones que tienen como función la persecución del delito y atención a víctimas, mientras que el 27.8% ha sido asignado a la prevención del delito.

Debido al vínculo que tiene establecido el decreto 162 (Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana) con el interés público que es base del Plan El Salvador Seguro, se consideran las proporciones que tienen los fondos del decreto con el plan. Algunos de los logros cuantitativos que mencionan son:

1. Bajo el liderazgo de PREPAZ, 113,499 metros cuadrados de manchones fueron borrados.
2. 82,672 personas participaron en actividades de atención psicosocial, ejecutados por el Ministerio de Educación.
3. 95 centros educativos han sido reparados, y 92 están en proceso de reparación (ejecutado por el Ministerio de Educación).

²³⁷ Diario Oficial, "Decreto 510", (República de El Salvador, Tomo No.413, Número 182, sección Órgano Legislativo, de fecha 20 de octubre de 2016) P. 7-13.
<http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/10-octubre/20-10-2016.pdf>

4. 4,715 estudiantes fueron reinsertados al sistema educativo mediante modalidades educativas flexibles (ejecutado por Ministerio de Educación).
5. El Ministerio de Salud atendió 2,935 víctimas de la violencia previo a lo cual contrató 20 psicólogos y psiquiatras, y acondicionó espacios en seis hospitales con el mismo fin, todo con fondos CESC.
6. INJUVE atendió 3,119 adolescentes y jóvenes en los distintos programas de dicha institución que se incluyen cursos, diplomados y pasantías.
7. La Policía Nacional Civil, la Unidad Técnica Ejecutiva del Sector Justicia y la Dirección General de Centros Penales vieron mejorada la motivación y el desempeño de sus miembros, a quienes pagaron un bono trimestral.

3.2.5.2. Ejecución de Plan El Salvador Seguro en las Municipalidades

Según el informe, los procesos en los municipios son coordinados mediante seis mesas temáticas:

1. Seguridad en Territorio;
2. Educativas;
3. Oportunidades de Inserción Productivas;
4. Rehabilitación y Dinamización de Espacios Públicos;
5. Servicios Integrales a las Familias Comunidades y Personas; y,
6. Protección y Atención a Víctimas.

El Plan El Salvador Seguro integra en la segunda fase, a 16 municipios priorizados y con la acumulación de experiencias institucionales y comunitarias en la ejecución de fondos CESC, especialmente en la articulación de acciones

en campo, con lo cual el Ministerio de Justicia espera avanzar con mejores resultados en el 2017 en la ejecución del Plan El Salvador Seguro.

3.3. Presupuestos de Inconstitucionalidad.

La cuestión de la inconstitucionalidad de una ley con perfiles jurídicos definidos, solo puede plantearse en los estados jurídicos modernos, luego de la aparición de las cartas constitucionales. Es la jurisprudencia norteamericana que da origen al instituto y posteriormente lo desarrolla a través de una interesante evolución.²³⁸

Fundándose en la existencia de un poder judicial cuya majestad e independencia aparecen como indiscutidos en doctrina y en el derecho positivo, la jurisprudencia, haciendo aplicación de los principios lógicos del derecho, especialmente el de no contradicción, que a su vez se sirve de otros, como el de jerarquía, ha decidido que no debía darse primacía a la ley, sino a la constitución, en caso de oposición entre ambas. No es extraña al instituto, la defensa de la competencia de los órganos nacionales o federales frente a la legislación estadual, en lo que se ha dado en llamar inconstitucionalidad “horizontal” por oposición a la anterior, calificada de “vertical”. Se trata siempre de una mera consecuencia de la normal actividad del juez que, ante dos actos, uno válido y otro que no lo es, debe dar preferencia al primero, anulando el segundo.

En 1824 se promulga la primera constitución de El Salvador como Estado independiente. En esta constitución, se regulaba por primera vez en el Art. 82 el control previo de Inconstitucionalidad y en el Art. 129 el control constitucional

²³⁸ Enrique Vescovi, Bases para una teoría Americana del proceso de inconstitucionalidad (declaración de inaplicabilidad de las leyes), Facultad de Derecho, Montevideo, Uruguay. 1130.

pero concebido como Amparo contra leyes. Posteriormente, en el año de 1945, se promulga una nueva Constitución, que como innovación regulaba lo referente a la inaplicabilidad de las leyes y al igual que la de 1939, la inconstitucionalidad por la vía del amparo. En el año de 1950, durante el período del Consejo de Gobierno Revolucionario, se proclama una nueva Constitución, la cual significa un hito de progreso en la vida constitucional del país, ya que se separan el amparo y el Habeas Corpus de la acción de inconstitucionalidad.”²³⁹

El proceso de inconstitucionalidad se considera como el más importante de todos los procesos constitucionales, ya que busca en mayor medida sentar las bases de un Estado de Derecho, democrático y constitucional, y es, si se le aplica bien, el más eficaz instrumento de protección contra los excesos que puedan cometer los legisladores.

3.3.1. Conceptualización.

Algunos autores han definido el proceso de inconstitucionalidad como la *“rama del derecho procesal que estudia y regula las cuestiones derivadas de la inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos; de las violaciones de derechos y libertades proclamadas en los textos constitucionales; y de los conflictos propiamente constitucionales entre altos poderes del Estado entre este y las comunidades autónomas o de estos entre sí.”*²⁴⁰

Es de aclarar que, según la legislación salvadoreña, la inconstitucionalidad es un proceso, por lo cual hablamos de una pretensión constitucional, que es una

²³⁹ Jorge Eduardo Tenorio, Justicia y Constitución en El Salvador, Sección de Publicaciones, Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 2004, 66-67.

²⁴⁰ Carmen Elena Molina, “El Proceso de Inconstitucionalidad como mecanismo de Control y Defensa del Sistema Democrático”, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Dr. José Matías Delgado, San Salvador, El Salvador, noviembre 1987.

pretensión de contenido especial, consistente en la contradicción del acto cuestionado con las disposiciones constitucionales. Para iniciar el proceso de inconstitucionalidad, el pretensor debe estimar que se ha infringido la normativa constitucional y solicita un “análisis de constitucionalidad.”²⁴¹

3.3.1.1. Tipos de Inconstitucionalidad.

El Art.183 Constitución salvadoreña establece: *“La Corte Suprema de Justicia, por medio de la Sala de lo Constitucional, será el único tribunal competente para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos, en su forma y contenido de un modo general y obligatorio, y podrá hacerlo a petición de cualquier ciudadano.”*²⁴² Partiendo del presente precepto, entenderemos que la inconstitucionalidad puede ser por su contenido (material) y por su forma (formal).

3.3.1.1.1. Inconstitucionalidad por Contenido.

También denominada como inconstitucionalidad material. Existe cuando una norma jurídica, sea esta una ley, un decreto o un reglamento, contiene preceptos que son contrarios al contenido de la constitución, es decir, cuando dichas disposiciones violentan principios, valores, reglas, derechos y obligaciones consignados en la Ley Suprema.

La inconstitucionalidad por el contenido puede ser alegada contra disposiciones específicas de un cuerpo normativo o contra la totalidad del mismo. Cuando la pretensión de Inconstitucionalidad recae sobre ciertas disposiciones jurídicas, el fundamento fáctico debe indicar de forma clara las

²⁴¹ Pedro Rosalío EscobarCastaneda, Curso de Derecho Procesal Constitucional, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2015, 2.

²⁴²Constitución de El Salvador.

razones que dan origen a la violación constitucional, confrontando el contenido de la disposición impugnada con el contenido de las disposiciones constitucionales que contradice, de manera que se evidencie la confrontación ínter normativa apreciada por el demandante.

Cuando la pretensión de inconstitucionalidad, recae sobre la totalidad de un cuerpo normativo, el fundamento fáctico puede manejarse por dos vías: La primera, confrontando cada uno de los artículos que conforman la ley, decreto o reglamento con el contenido de las disposiciones constitucionales que contradice.

La segunda, señalando de manera clara y precisa las disposiciones consideradas pilares fundamentales del cuerpo normativo impugnado, sin los cuales dicho instrumento perdería su razón de ser, para luego confrontar su contenido con el de las disposiciones constitucionales consideradas violentadas.

3.3.1.1.2. Inconstitucionalidad por la Forma.

Denominada también inconstitucionalidad formal. Existe cuando no se hubiere observado el procedimiento previsto por la constitución para la promulgación de una ley.

Este vicio sobreviene cuando ocurren tres situaciones: la primera, cuando una norma ha sido elaborada sin ajustarse a los trámites que se encuentran establecidos por la Ley Suprema.

La segunda, cuando no se han adoptado las formas que para cada caso prescribe la Carta Magna; y la tercera, cuando la norma proviene de un órgano constitucionalmente incompetente para emitirla.

3.3.1.1.3. Inconstitucionalidad por Omisión.

La Inconstitucionalidad por omisión establece “la posibilidad que el pretensor en esta clase de proceso impugne la inaplicación de los artículos directamente exigibles de la Ley Suprema por la ausencia de la legislación que les dote de aplicabilidad.”²⁴³

Se han establecido, límites para resolver un proceso de inconstitucionalidad por omisión, los cuales, se encuentran establecidos, en el siguiente orden:

1. Debe constatar si existe en el texto de la ley suprema un mandato constitucional de regular o legislar.
2. Debe constatar si existe un comportamiento omisivo del ente con potestades normativas.
3. Debe establecerse si dicho comportamiento ha sido exclusivamente dilatado.
4. Finalmente, se debe concluir si con tal comportamiento omisivo excesivamente dilatado, vuelve ineficaz el mandato constitucional encontrado.”²⁴⁴

3.3.1.1.4. Inconstitucionalidad por Conexión.

La Inconstitucionalidad por conexión es una excepción al principio de congruencia, que debe inspirar todo proceso. Esto se debe a que no se limita a lo pedido por el autor o demandante, sino que, “tiene por objeto, expulsar del ordenamiento jurídico aquellas disposiciones cuya ilegitimidad constitucional se deriva como consecuencia de la decisión adoptada; es decir, si se constatan o

²⁴³ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 19-98 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 26 de febrero de 2002).

²⁴⁴ René Hernández Valiente, Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Constitucional, año 2002, 330.

verifican las conexiones que se coligen de la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición o cuerpo normativo inicialmente impugnado, no puede consentirse la validez de las disposiciones que constituyen el consecuente desarrollo de la que ya ha sido declarada inconstitucional".²⁴⁵

Lo anterior puede producirse en caso que la declaratoria de inconstitucionalidad se extienda hacia otras y diferentes disposiciones, que coinciden, junto con la norma impugnada, en el efecto considerado por la Sala como inconstitucional.

3.4. Análisis de la aplicación de los Principios Constitucionales en la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

El presente apartado considerado como el punto trascendental del desarrollo de la problemática planteada en el anteproyecto de ésta temática, en el que el investigador determinó un conjunto de objetivos tales como identificar los efectos jurídicos de la aplicación de la Ley CESC.

Lo anterior resulta necesario realizar un análisis de los Principios Constitucionales que deberían estar inmersos en la Ley CESC para esclarecer si se cuenta con efectos jurídicos negativos o positivos para el bienestar de la población.

El investigador pretende determinar efectos jurídicos previo a analizar si la referida Ley al momento de la creación y su vigencia, ha respetado o respeta los Principios Tributarios Constitucionales indispensables para la legalidad de

²⁴⁵ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 52-2003 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 1 de abril de 2004).

la imposición de un Tributo, o si tales Principios han sido o están siendo conculcados;

Lo anterior reflejaría una contradicción al contenido de los preceptos Constitucionales que contienen los referidos Principios y como consecuencia un efecto jurídico de la figura de Inconstitucionalidad como un Proceso que entra en faena al momento en que se identifica un abuso por parte del legislador como mecanismo de protección de Derechos, Garantías y Principios Constitucionales.

3.3.1. Principio de Legalidad

Ahora corresponde el análisis -según el criterio del investigador- si el Principio de Legalidad ha sido respetado en la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana o ha sido vulnerado, para lo cual se toma como base los capítulos anteriores cuando desarrollamos doctrinaria y legalmente éste principio; basándonos en el cumplimiento o no de éste Principio en diferentes aspectos:

El principal aspecto a tratar es sobre el Proceso de Formación de Ley, denotando que la Ley CESC ha cumplido con el proceso de formación de Ley estipulado en la Constitución de la República por lo que en este sentido no ha sido vulnerado el Principio de Legalidad, pues, el Principio de Legalidad implica que solamente las Leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria; tal como es el caso de la Ley en estudio.

A través de ella el Estado ha pretendido la imposición de un Tributo; de tal manera que éste Principio busca que el Estado por ningún motivo pueda imponer Tributos que no encuentren un fundamento debido en la Ley.

Además como se ha expuesto anteriormente, el nacimiento de una obligación tributaria solo debe fijarse en base a la existencia de una Ley formal.

Asimismo que dicha Ley debe determinar visiblemente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla; presupuestos evidentemente establecidos en la Ley en comento.

Un segundo aspecto a tratar es en cuanto a lo estipulado en la Ley en estudio en su artículo 14 en cuanto a la Aplicación del Código Tributario a efectos de darle cumplimiento a lo que la misma Ley establece, precepto legal que literalmente reza “Art. 14.- Con el objeto de darle cumplimiento a lo que esta Ley establece, especialmente en materia de sanciones, caducidad y procedimiento,... será aplicable el Código Tributario...”; de lo cual se entiende que para cumplir lo regulado en la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana será aplicable el Código Tributario, recordando así que éste último regula una serie de Principios Tributarios que deben ser respetados en la presente materia a efectos de no vulnerar los Derechos y Garantías de los ciudadanos por parte del Estado a la hora de la imposición de Tributos.

Así al analizar el cumplimiento de tales Principios dentro de la Ley de Contribución Especial, relacionándolo con la definición que el Código Tributario establece en su art. 3 Inc. 4º respecto al Principio específicamente de Legalidad, que regula “En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.”²⁴⁶.

²⁴⁶ Código Tributario.

Asimismo cuando este precepto legal relaciona “sometida al ordenamiento jurídico”, debe entenderse que se respete los preceptos principalmente Constitucionales y Tributarios.

Es así que el Código Tributario establece las clases de Tributos en su art. 12, siendo Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales y definiendo cada uno de ellos en los próximos artículos, lo cual ya se hizo hincapié al respecto en los anteriores capítulos, recalcando una clara diferenciación doctrinaria y legal entre estas clases de Tributos, pues resulta indispensable estar sabedores de esa diferencia para hacer buen uso de cada una de estas figuras al momento que el Estado imponga cualquiera de ellos y así no vulnerar los Principios y Garantías Constitucionales.

Sin embargo, en la “Ley CESC”, se observa una clara confusión entre el uso de estas figuras, siendo que la referida Ley emplea el Tributo de “Contribución Especial” sin cumplir con las exigencias de la misma, más bien cumple con los presupuestos del Tributo de “Impuesto”, pues éste se rige por:

(I) El Principio de Capacidad Económica, (II) Sobre una base de saldos netos, (III) Con una manifestación de Capacidad Económica como hecho generador, (IV) Dando un destino inespecífico a lo recaudado; y aquel se rige por: (I) El Principio de Beneficio, (II) Sobre una base de saldos brutos, (III) Con un beneficio derivado de una actividad especial del Estado como hecho generador, (IV) Dando un destino específico a lo recaudado.

Por los anteriores supuestos, se colige que la Ley CESC ha disfrazado el Impuesto en Contribución Especial pues el objeto de la referida Ley es el establecimiento de una Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, lo cual denota un interés generalizado para la población

salvadoreña no un interés para un grupo determinado como lo es en el caso de una contribución especial.

Lo anterior se evidencia al observar el considerando VII de la Ley, cuando establece que "...lo que hace necesario decretar con carácter temporal, una contribución especial, que servirá como un aporte para constituir un fondo especial, con lo cual se satisfará un interés general.

Por lo anterior se puede resumir que el legislador ha establecido en sí un Impuesto y no una Contribución Especial, concluyéndose que la Ley CESC formalmente no violenta tal Principio de Legalidad pero en cuanto a fondo sí resulta conculcado el referido Principio, y como consecuencia transgrede el contenido de la Constitución en materia de Principios Tributarios.

3.3.2. Principio de Capacidad Contributiva

Este Principio, conforme a la mayor parte de la doctrina consultada, es entendido de múltiples maneras, a saber: como la regla material básica de reparto o distribución de las cargas públicas; Principio rector de la Justicia Tributaria; el más calificado criterio material para la distribución justa de los impuestos; el fundamento, justificación y medida del Tributo; el criterio de unidad del concepto mismo de Tributo.²⁴⁷

La Sala de lo Constitucional ha expresado en fallo referencia 20-2003 —El Principio de Capacidad Económica o Contributiva, también llamado —capacidad de pago consiste en la aptitud económica-social de una persona para contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, enfocándose más en

²⁴⁷ Rafael Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario*, Parte General, 10ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, 52.

la posibilidad que en la idea de sacrificio económico, por ello, de acuerdo a la doctrina tributaria, la capacidad económica se mide por índices (patrimonio-
renta) o por indicios (gastos transacciones, etc.).

Por otro lado la Doctrina Italiana distingue dentro del concepto de Capacidad Contributiva dos significados diferentes:

1. La Capacidad Económica Absoluta: es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el Tributo. Se debe porque se tiene Capacidad Económica para soportar el gravamen tributario. En ese sentido la Capacidad Económica es la aptitud para contribuir.
2. La Capacidad Económica Relativa: es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene²⁴⁸.

A su vez como Rodolfo Spisso y Valdez Costa afirman que el Principio de Capacidad Contributiva posee dos elementos:

1. Un objetivo que se refiere a la cantidad de riqueza.
2. Otro subjetivo, la cual relaciona esa riqueza con la persona del contribuyente.

²⁴⁸ Katherine Asunción Navarro Rojas y Blanca Peggy Quispe Villaverde, Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su Desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano.

3.3.2.1. Diferencia entre Capacidad Económica y Capacidad Contributiva

Según Francesco Moschetti, cuando distingue a ambos conceptos y afirma categóricamente que no coinciden totalmente “si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución”.²⁴⁹

En efecto debemos de reconocer que entre ambos existe una relación de interdependencia puesto que la capacidad contributiva está condicionada a una exigencia lógica que es la existencia de capacidad económica; sin embargo es menester que el hecho que un sujeto posea un índice de capacidad económica ello no garantiza el nacimiento de capacidad contributiva.

3.3.2.2. Enfoque de Constitucionalidad de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.

Decir que se debe contribuir, que se deben pagar Tributos, de acuerdo con la capacidad económica de quien la paga, es una afirmación en la que una gran parte se pone de acuerdo, las discrepancias o el problema surge al momento de determinar que hechos son indicativos de capacidad económica. Así podemos ver que existen una serie de índices reveladores de disponibilidad económica, de cada sujeto para que puedan contribuir al gasto público y entre ellos tenemos actos hechos, negocios jurídicos, circunstancias que revelan disponibilidad económica y que serán estas circunstancias las que revelen

²⁴⁹ Francesco Moschetti, “El principio de Capacidad Contributiva” Madrid 1980 Instituto de Estudios Fiscales, 117.

capacidad económica por parte del sujeto pasivo para así contribuir al gasto público.

En ese sentido haciendo un análisis a la luz de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, relacionado al Tributo que en la misma se regula, respecto al principio de Capacidad Contributiva iniciaremos haciendo la primera afirmación en el sentido que lo que esta Ley se encuentra regulando es un Impuesto y no una Contribución Especial.

Como ya se abordó anteriormente que esta si bien se encuentra regulada en la Ley como una Contribución Especial la misma no cumple los requisitos para ser considerada una Contribución Especial, y que en esencia se convierte en un impuesto, que dicha afirmación surge luego de valorar el contenido de la misma y su aplicación, que *“la contribución especial es el tributo cuyo hecho generador consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminada a la satisfacción de intereses generales”*.²⁵⁰

La segunda afirmación que se considerará, está relacionada con el Principio de beneficio que caracteriza a una Contribución Especial, en correspondencia con el beneficio particular que recibe el sujeto pasivo al contribuir con el 5% que regula dicha Ley, en concepto de Contribución Especial, que la misma de ser una Contribución Especial.

El hecho generador debería desprenderse necesariamente de beneficios derivados de la realización de una actividad especial del Estado, pero que al estar esta Contribución Especial dirigida a la seguridad ciudadana, los sujetos

²⁵⁰Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia: 21-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

pasivos no estarían recibiendo beneficios especiales o particulares con la el pago dicha contribución y entonces la misma deja de ser una Contribución Especial y se convierte en un Impuesto.

Sin embargo vemos que el destino de estos recursos están dirigido para el rubro de la seguridad ciudadana, que es un servicio público brindado por el Estado, que éste se encuentra obligado a brindar a todos los ciudadanos, y que así como está obligado a brindar y a garantizar este Derecho a la seguridad también se encuentra facultado a utilizar todos los medios necesarios para garantizar este Derecho.

Además, ninguna Ley puede ser contraria a la Constitución de la República en el sentido que contraría Principios Constitucionales aún y cuando dicha Ley haya pasado por el proceso de formación de Ley, esto no garantiza el hecho de que pueda llegar a ser Inconstitucional porque el contenido de la misma contraría Principios Constitucionales.

3.3.2.3. Parámetros de Medición dentro de la Ley CESC en relación con el Principio de Capacidad Contributiva

En dicha Ley en su Art.1 establece sobre lo que recaerá el CESC que es sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, de manera general en esta disposición se inicia mencionando los hechos generadores.

Sin embargo en dicha Ley puede verse que la base imponible de la Contribución Especial será el valor de la contraprestación, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y el monto de la Contribución Especial.

A esa base, se aplicará una alícuota del 5%. De acuerdo a lo anterior, la alícuota se estaría estableciendo sobre valores brutos, es decir, no se respeta el Principio de Capacidad Económica del contribuyente.

Si se tratara de una Contribución Especial, no habría ningún problema, ya que esta se rige por el Principio de Beneficio. Sin embargo, tal como se describió anteriormente, aunque dicha Ley lo denomine como Contribución Especial, realmente lo que se regula es un Impuesto, por lo que este debe respetar el Principio de Capacidad Económica y de Equidad Tributaria, establecido en el Art.131 ordinal 6º de la Constitución.

3.3.3 Principio de Doble Tributación

Anteriormente se estableció que para la existencia de doble imposición deben concurrir los factores: sujeto, hecho imponible y tiempo. Analizando la Ley CESC con estos factores, podemos determinar la presencia de una doble imposición tributaria.

El artículo 4 de la Ley expresa los sujetos pasivos que deberán pagar el Tributo. Menciona a revendedores, usuarios y/o representantes de usuarios del servicio de telecomunicaciones, quien adquiere un dispositivo tecnológico y/o accesorio de este para el uso del servicio de telecomunicación; importadores o internadores de dispositivos tecnológicos y aquellos que efectúen el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos y sus accesorios.

El tiempo de aplicación, según el Artículo 16, es de 5 años e igual para sus efectos. El hecho imponible en los diversos hechos generadores es el valor de la contraprestación en forma neta, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el CESC.

Teóricamente al momento de realizar la aplicación de la Contribución Especial, debería de efectuarse sobre la contraprestación neta, es decir, sobre el valor sin ningún otro sobrecargo tributario en el precio que el usuario paga. En este caso, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (en adelante IVA) es el Impuesto que debe exceptuarse para poder obtener la base sobre el cual gravar la Contribución Especial.

Para ejemplo, si aplicamos lo explicado en la Ley, si un usuario efectúa un pago de diez dólares, se debe exceptuar el cobro de IVA, que es un dólar treinta centavos, quedando como valor neto ocho dólares con setenta centavos, sobre este valor debe hacerse el cargo del cinco por ciento, que da como total cuarenta y cuatro centavos. Por lo anterior, sería el total del cobro al usuario la cantidad de diez dólares con cuarenta y cuatro centavos.

Según explicaciones de la Dirección General de Impuestos Internos (en adelante DGII), el cobro y pago de ambos tributos –IVA y CESC- viene a plantearse de la manera antes detallada, solo que el cobro de IVA y CESC se hace sobre el valor neto que originalmente se paga sin ningún tipo de gravamen. Es decir, si se paga una recarga de tiempo de aire (saldo en celular prepago) de diez dólares, ellos establecen que el valor neto es de ocho dólares con cuarenta y siete centavos, a esta cantidad debe realizarse ambos tributos, siendo el IVA de un dólar diez centavos y el CESC de cuarenta y dos centavos. Sumando lo anterior, se obtiene la cantidad de diez dólares, que es lo que el usuario paga por el servicio.²⁵¹

Ambos cálculos son precisos en cuanto a la distribución de ambos tributos dentro del pago del servicio que efectúa el contribuyente, sin embargo, se nota

²⁵¹ Dirección General de Impuestos Internos, Guía de Orientación No. DG-003/2015, versión 2, Ministerio de Hacienda, El Salvador, noviembre 2015. 10-18.

una clara diferencia en cuanto a la cantidad que se paga. Dentro de la sociedad salvadoreña, desde que está en aplicación el pago del CESC, se ha venido pagando como la primera forma, es decir un pago extra sobre el valor que anteriormente se pagaba, difiriendo de lo explicado por la DGII, en el cual se debería pagar la misma cantidad sin algún cobro extra.

El método explicado por la DGII, tomado como el conveniente para el usuario, tiene la peculiaridad de que en realidad el pago neto viene a ser disminuido un cinco por ciento que es el nuevo tributo, es decir, que si antes del CESC era el valor neto era ocho dólares con ochenta y nueve centavos, solo se hace el descuento del cinco por ciento a este valor, y tenemos la Contribución Especial ya fraccionada. Se entiende entonces que el margen de ganancia obtenido por las empresas distribuidoras de servicio de telecomunicación es afectado, ya que es recortado un cinco por ciento debido a la imposición del tributo.

En cuanto al pago de aparatos, dispositivos y accesorios, no se tiene mayor problema al implemento del pago, debido a que hacen la presentación del producto al público con el valor sin gravámenes, especificando que se deben sumar los tributos necesarios, en este caso, IVA y CESC.

Sin embargo, a pesar de distintas formas de explicación de cómo aplicar el CESC, en la realidad este tributo es cobrado de distinta manera, sobretodo en el pago del servicio de tiempo de aire (recargas para el servicio de telecomunicaciones).

Desde el primer día de su aplicación, el cobro del cinco por ciento se hizo sobre el pago total del servicio, es decir, si se hace el pago de un dólar, sobre este dólar –cien centavos- se calcula el CESC, siendo cinco centavos, pagando un total de un dólar con cinco centavos.

Esta aplicación, que es la que actualmente es aplicada, hace que no se cumpla lo establecido por la Ley respecto a exceptuar el IVA para hacer el cálculo del CESC sobre el valor neto.

Con la anterior aplicación, podemos estar ante un posible doble pago de tributos, por lo que procede a un análisis para saber si esta suposición resulta posible. Al verificar que la Ley, los jurisprudencia y la práctica no están en concordancia para la aplicación, debemos analizar cuál de las partes está errónea.

Si se estima que la Ley establece que para el hecho impositivo debe ser la contraprestación exceptuando el IVA y sobre este calcular el cinco por ciento, se determina que se toma como eje el pago neto, y pretende evitar un mal cálculo del CESC.

Caso contrario de lo anterior es en lo que la práctica ocurre, ya que se determina un cinco por ciento sobre el pago neto y además el sobre el IVA que ya fue gravado el pago neto.

Se puede suponer que al pagar un tributo en el que tenga otro tributo como base de su cálculo viene a asegurar un doble pago tributario, al ser en esencia ambos para similar objetivo, siendo el Estado el que tiene poder tributario para el cobro de ambas y un mismo destinatario al cual es cobrado en un mismo periodo de tiempo.

Sin embargo, lo que ocurre con el presente caso es un sobrepago del que se hace en la Contribución Especial, ya que la manera en cómo está siendo aplicado es la causa de que se pague más de lo que originalmente la Ley estipula, y a pesar de tomar en su base de cobro un impuesto, entre el CESC y el IVA como diferente clase de tributo en sus propiedades, de acuerdo a sus

objetivos específicos, no vienen a ser causa de una doble tributación, sino una mala aplicación por parte de los agentes de retención que hace que el consumidor final pague una cantidad extra de lo que debería pagar.

Respecto a la forma de aplicación de la DGII, se puede observar un problema que recae en las empresas que son designadas como agentes de retención. Según ellos, para que el consumidor del tiempo de aire no resintiera un pago más en sus adquisiciones, la venta neta total, que es igual al pago de servicio más ganancia para la empresa, viene a ser partida un cinco por ciento y se convierte en CESC, lo que viene por efecto a disminuir los ingresos de las empresas y a considerar una pérdida en sus activos, que ellos mismos no están de acuerdo.

A pesar de que estas empresas están dentro de los sujetos pasivos del CESC en muchos de sus numerales, lo que estos hacen en muchas de las operaciones es trasladar el tributo al consumidor final, sin embargo, el mayor contribuidor viene a ser el usuario propio del servicio, de los dispositivos, terminales y accesorios tecnológicos.

Se puede determinar entonces que, no es una doble tributación la que ocurre al pagar el CESC, sino un sobrepago que ocurre en la práctica, al no realizar bien la aplicación de la Contribución Especial por no excluir el IVA del valor a pagar, produciendo un costo mayor a lo que en realidad se debería pagar.

Ahora bien, lo anterior planteado es analizado desde la perspectiva de tomar literalmente al tributo como una Contribución Especial, pero tomado desde el punto que se ha tratado en apartados anteriores, como un Impuesto y no una Contribución Especial, se traza un análisis distinto a lo ya expuesto en materia de doble tributación, sabiendo que el servicio de telecomunicaciones ya posee un Impuesto que ya tiene años en vigencia, el IVA.

Respecto a este tema, la Sala de lo Constitucional ha tratado un hecho similar, cuando se dio el tema del Impuesto a las llamadas internacionales en la sentencia 39-2010. En dicha sentencia se abarcaron distintas vulneraciones a Principios Constitucionales, pero en el tema de interés, se hace relevancia en la doble tributación con respecto al impuesto del IVA.

El artículo 1 de la Ley del IVA²⁵² establece que será aplicado *“a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios...”* El artículo 1 de la Ley CESC menciona que este será aplicado *“...sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo... y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación...”*

Se puede observar que ambos son aplicados al consumo de servicio y bienes muebles corporales, lo único es que el CESC es aplicado de manera específica al servicio de telecomunicaciones y bienes muebles electrónicos que sean ocupados para usar el servicio. El IVA es usado a manera general en cualquier tipo de servicio o producto, por lo que también se incluye en el servicio y bienes ya mencionados.

El artículo 8 de la Ley del IVA establece que este se tiene causado *“...cuando se emite el documento que da constancia de la operación, si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no*

²⁵² Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar...” El artículo 3 de la Ley CESC manifiesta que los hechos generadores de esta serán el pago del servicio de telefonía fija y móvil, de transmisión de datos, el arrendamiento de servicio de estos tres, y la compra a cualquier título de dispositivos o terminales y sus accesorios.

El artículo 20 de la Ley del IVA establece que son sujetos pasivos las personas naturales o jurídicas y quien asume la representación de un tercero. El artículo 4 de la Ley CESC menciona que los sujetos pasivos son los usuarios y revendedores del servicio, quienes adquieren dispositivos y quienes los importan y los retiran o desactivan y representantes de terceros usuarios.

El Impuesto del IVA está en vigencia desde septiembre de mil novecientos noventa y dos hasta las presentes fechas; el CESC está en vigencia desde octubre de dos mil quince para un periodo de 5 años, es decir, hasta dos mil veinte.

Con las anteriores referencias legales respecto a la creación de ambos tributos y sus características, se puede observar la similitud que poseen ambos, siendo la peculiaridad entre ambas que, el IVA es aplicado en manera generalizada y el CESC habla específicamente del rubro de telecomunicaciones, materia que ya está cubierta por el IVA.

La mayor similitud que tienen ambos tributos, es el fin con el cual fue creado el CESC, y la naturaleza de un impuesto, el cual está investido el IVA. Según el Art. 13 del Código Tributario²⁵³ establece que un impuesto es “...*constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica...*”. El CESC al

²⁵³ Código Tributario.

tener su hecho generador en el pago de servicios a cualquier título a empresas privadas de telecomunicación, no desprende de un beneficio producto de una actividad especial del Estado, que es característica fundamental de una Contribución Especial.

Como es sabido, los impuestos tienen la función de solventar gastos e ingresos del Estado para poder financiar los deberes que este tiene con la población, y en razón de su generalidad, se entiende que cada habitante del país obtiene un beneficio indirecto del pago que hace, en esta esfera se deduce que el IVA también tiene este objetivo primordial. Dentro de los deberes del Estado, el IVA cubre el deber de la seguridad ciudadana, planes de control tanto correctivo como preventivo y el financiamientos de las medidas y controles necesarios para la convivencia pacífica de los habitantes. Entendemos entonces, que el IVA cubre los planes de interés público y social.

El CESC, al tener en sus considerandos las explicaciones de su creación, menciona que para dar respuesta a los factores estructurales de la violencia y la criminalidad en el país, quiere prever resultados concretos en el inmediato, corto, mediano y largo plazo. Además menciona que su creación es con el fin de satisfacer un interés general mediante la realización de obras y actividades especiales del Estado que reportarán ventajas y beneficios directos a la población.

Lo anterior hace que tenga los mismos objetivos que posee el IVA como un impuesto, por lo cual podemos concluir, que a pesar de ser considerada una Contribución Especial, se reconoce que es un impuesto, y por lo tanto, viene a gravar un nuevo impuesto igual al IVA a un mismo sector, bajo los mismo hechos generadores y al mismo tiempo. Estamos pues, ante una doble tributación.

La sentencia 39-2010 nos explica como un nuevo tributo puede entrar en choque con el IVA, cuando entra en vigencia un tributo que tiene similitud con este y sus repercusiones: *“...estamos ante un caso de doble imposición, no por concurrencia del mismo hecho imponible en dos impuestos (lo que no es inconstitucional per se), sino por gravarse la misma manifestación de riqueza (el consumo del mismo servicio), lo que sí es contrario al principio de capacidad económica, concreción de la equidad tributaria, y por ende, contrario al art. 131 ord. 6º Cn...”*²⁵⁴

Sobre esta base, reiteran sentencia en la cual nota la afectación de la doble imposición de impuestos, creando tres sentencias con la misma afirmación de hechos: *“...reiteramos -tal como se hiciera en la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009- que la doble tributación “no importa necesariamente inconstitucionalidad, sino cuando se alteran, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, los parámetros objetivos y subjetivos que el legislador debe utilizar al momento de imponer un tributo...”*²⁵⁵

Se puede concluir que en el presente caso, la doble tributación viene a ser procedencia de vulneración de diferentes Principios Constitucionales en materia tributaria, afectando el patrimonio del sujeto pasivo al imponérsele igual tributo que poseen el mismo hecho generador y un mismo objetivo de financiamiento estatal.

3.3.4. Principio de Progresividad

El Principio de Progresividad se encuentra estrechamente relacionado con los Principios de Capacidad Económica e Igualdad de los sujetos pasivos, este

²⁵⁴ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 39-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 19 de marzo de 2014).

²⁵⁵ *Ibidem*.

Principio busca que los gravámenes no solo sean proporcionales, si no que sean progresivos para lograr que aquel sujeto con mayor capacidad contributiva, asuma mayores obligaciones tributarias y así lograr cubrir el gasto público.

Plazas Vega define de una forma sencilla y general a la progresividad diciendo que “el aumento de la capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no solo la cuantía, si no también, especialmente, en su tarifa o incidencia”.²⁵⁶

Al hacer un análisis de este Principio con la Ley CESC, partiendo del punto que lo que esta Ley regula es un Impuesto disfrazado de Contribución Especial, por diversas razones que ya se expusieron anteriormente, en ese sentido hablar del Principio de Progresividad dentro de esta Ley es preguntarnos ¿se respeta el Principio de Progresividad dentro de esta Ley?.

La anterior interrogante merece o tiene varias respuestas, primeramente hay que decir que en dicha Ley no se establece un techo, es decir, quienes se encuentran exentos por realizar de este servicio un consumo mínimo que no refleja capacidad económica, es decir, qué sujetos dependiendo del consumo de los servicios de telecomunicaciones se encuentran exentos por no reflejar indicios de consumo del mismo, superior al mínimo exento.

Al no existir este techo hay personas que su consumo no refleja un indicio de capacidad económica, por tanto a este sujeto no se le está tomando en cuenta la capacidad contributiva para ser gravado con dicho impuesto y por consiguiente el impuesto no está siendo progresivo en la medida que aumenta la capacidad contributiva o riqueza del sujeto pasivo y se le está grabando con

²⁵⁶ M. Plazas Vega, “El Impuesto Sobre El Valor Agregado”, Temis, Bogotá, 1998, 9.

este impuesto, tanto así que este impuesto está siendo progresivo en el sentido que no importa cuánto consumo refleje en alguna actividad de consumo este siempre será gravado independientemente del consumo que este refleje durante el mes, siempre se le impondrá este impuesto y por tanto será progresivo en la medida que refleje consumo de los servicios de telecomunicaciones.

Que el consumo del servicio de telecomunicaciones no puede ser un índice revelador de capacidad económica, ya que se necesita que en la Ley CESC se establezca a partir de qué cantidad de consumo de estos servicios se gravaran con el 5%, ya que pueden haber sujetos pasivos que durante el mes reflejen un consumo muy mínimo, el cual no puede tomarse en cuenta como elemento cuantificable del impuesto, tampoco revelaría capacidad económica, por ejemplo hay sujetos pasivos que durante el mes no consumen ni \$10.00 en los servicios de telecomunicaciones, a estas personas no debería gravárseles con este impuesto.

Es así que en dicha Ley se establece que los hechos generadores son: a) el pago de servicios públicos de telefonía fija y móvil; b) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción; c) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios transmisibles de datos; d) transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios (con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores); y e) el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos.

Es decir en dicha Ley no se establece un base con relación al mínimo exento, acerca de hechos o actividades que por reflejar un consumo no demostrativo

de capacidad económica, se encuentran exentos y por lo tanto dicho Impuesto no puede ser gravado, ni mucho menos establecerse un impuesto progresivo, ya que hay muchos sujetos pasivos que con relación a esta manifestación de riqueza no muestran capacidad económica.

Debido a esto, diferentes instituciones que velan por la correcta aplicación de la Constitución y demás leyes salvadoreñas, profesionales del Derecho que han tomado a bien hacer valer sus Derechos y personas naturales que conocen del tema, han presentado a la Sala de lo Constitucional diferentes Demandas de Inconstitucionalidad en contra de la Ley que da inicio a la Contribución Especial, iniciando así diferentes procesos de Inconstitucionalidades que se están ventilando hasta la fecha en la Sala de lo Constitucional, sin mayor conocimiento del trámite que los magistrados han llevado a cabo.

CAPÍTULO IV: DERECHO COMPARADO

El Derecho comparado es la visualización y el estudio de los distintos cuerpos normativos de los diferentes países en el que se tiene un tema en común con el país base respecto al uso, aplicación y objetos para comparar la funcionalidad dentro del caso planteado.

A través del tiempo, ha existido interés por la comparación; se comparan personas, objetos y el Derecho no ha sido la excepción. El Derecho se compara desde la antigüedad y no por simple curiosidad, sino para beneficiarse de las experiencias de otros países. La tradición atribuye a Solón y a Licurgo el haberse inspirado en el derecho extranjero para elaborar el sistema jurídico con el que, respectivamente dotaron a las ciudades griegas de Atenas y Esparta.²⁵⁷

El nombre “Derecho Comparado” no se utilizó hasta mediados del siglo XIX y principios del siglo XX, cuando se iniciaron los estudios de Derecho comparado de manera sistemática. Tras una etapa de signo nacionalista, la necesidad que han experimentado los juristas de restituir a la ciencia jurídica a su anterior universalismo, en cuanto esto es atributo de toda ciencia, dieron lugar a la creación de institutos dedicados a la materia y a la realización de congresos y coloquios sobre la disciplina.²⁵⁸

A continuación, se presentan a dos países en los cuales se ha desarrollado la imposición de Tributos a diferentes hechos generadores, entre ellos a las Telecomunicaciones; Tributos creados con la finalidad de financiar la

²⁵⁷ José Luis Cascajo Castro, y Manuel García Álvarez, *Constituciones extranjeras contemporáneas*, (Tecnos, Madrid, 1991), 13.

²⁵⁸ David René, *Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, (Madrid, Aguilar, 1973), 3.

Seguridad y Convivencia en unos casos y en otros para financiar otras actividades del Estado correspondiente a cada país que se detallará.

4.1. Costa Rica

En Costa Rica se aprobó El Fondo Nacional de Telecomunicaciones (FONATEL) que es una Contribución Especial parafiscal, que recae sobre los ingresos brutos obtenidos, directamente, por la operación de redes públicas de telecomunicaciones o por proveer servicios de telecomunicaciones disponibles al público.

Creada como instrumento de administración de los recursos destinados a financiar el cumplimiento de los objetivos de acceso universal, servicio universal y solidaridad establecidos en la Ley General de Telecomunicaciones, y de las metas y prioridades definidas en el Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones.

Sus recursos son administrados por la Superintendencia de Telecomunicaciones que en adelante se denominara (SUTEL).

Son contribuyentes de esta Contribución Especial los operadores de redes públicas de telecomunicaciones y los proveedores de servicios de telecomunicaciones disponibles al público, que realizan el hecho generador de esta contribución al desarrollar las actividades ya mencionadas y recibir el beneficio individualizable de la actividad estatal. El período fiscal es de un año calendario, del 1° de enero al 31 de diciembre.²⁵⁹

²⁵⁹ Ministerio de Hacienda Costa Rica, Dirección de Servicio al Contribuyente, publicado el 20 de abril de 2015, <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13052-contribucion-especial-parafiscal-fonatel>.

4.1.1. Obligados al pago

Los obligados al pago son tanto los operadores de redes de telecomunicaciones, como los proveedores de servicios de telecomunicaciones; de tal manera que las personas físicas o jurídicas que hayan obtenido alguno de los títulos habilitantes previstos en la ley, se encuentren afectos al pago del canon.

4.1.2. Canon de reserva del espectro radioeléctrico

Así señala la Ley General de Telecomunicaciones de Costa Rica en el *“Art. 63 respecto al canon de reserva del espectro, los operadores de redes y los proveedores de servicios de telecomunicaciones deberán cancelar, anualmente, un canon de reserva del espectro radioeléctrico. Serán sujetos pasivos de esta tasa los operadores de redes o proveedores de servicios de telecomunicaciones, a los cuales se haya asignado bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico, independientemente de que hagan uso de dichas bandas o no.”*²⁶⁰

4.1.3. Determinación y pago del canon

De acuerdo con el artículo 63 de la Ley General de Telecomunicaciones que en adelante se denominará LGT, el monto a cancelar por parte de los sujetos obligados, lo debe calcular la Superintendencia de Telecomunicaciones SUTEL considerando los siguientes parámetros:

1. La cantidad de espectro reservado.

²⁶⁰ Ley General de Telecomunicaciones, Ley No. 8642, (publicada en el Diario Oficial La Gaceta 125 del 30 de junio de 2008).

2. La reserva exclusiva y excluyente del espectro.
3. El plazo de la concesión.
4. La densidad poblacional y el índice de desarrollo humano de su población.
5. La potencia de los equipos de transmisión.
6. La utilidad para la sociedad asociada con la prestación de los servicios.
7. Las frecuencias adjudicadas.
8. La cantidad de servicios brindados con el espectro concesionado.
9. El ancho de banda.

En relación con el monto a pagar por parte de los obligados, se establece que este se determinará por una declaración jurada, correspondiente a un período fiscal año calendario y el plazo para presentar la declaración y el pago, vencen dos meses y quince días posteriores al cierre del respectivo periodo fiscal²⁶¹.

Y es así que se establece una Contribución especial parafiscal en la cual se tendrán en cuenta los Principios que justifican la creación de la Contribución Especial Parafiscal, establecida en el artículo 39 de la LGT, cuyo fin exclusivo es el financiamiento del Fondo Nacional de Telecomunicaciones (FONATEL). FONATEL será el ente encargado de impulsar los proyectos solidarios y de acceso universal y que esta Contribución Parafiscal tiene como fin llevar acceso y servicio a zonas vulnerables; el artículo citado anteriormente establece:

“ARTÍCULO 39.- Los objetivos de acceso universal, servicio universal y solidaridad, referidos en el artículo 32 de esta Ley, recibirán el soporte financiero de la contribución de los operadores de redes públicas de telecomunicaciones y los proveedores de servicios de telecomunicaciones disponibles al público. Esta contribución parafiscal se justifica en el beneficio

²⁶¹Sophia López Murillo y otro, “análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones” (Tesis para optar al grado académico de la Licenciatura en derecho, Universidad de Costa Rica, mayo 2011).

individualizable que para los operadores y proveedores citados representa la maximización del uso de las redes de telecomunicaciones y el incremento de los usuarios de servicios de comunicaciones impulsados por la ejecución de los proyectos de acceso, servicio universal y solidaridad.

Estos proyectos representan actividades inherentes al Estado, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley.”

4.1.4. Proceso de Fijación y Pago de la Contribución Especial Parafiscal a FONATEL

La fijación de la Contribución Parafiscal se encuentra regulada en el artículo 39 de la LGT. Según esta norma legal, la tarifa será fijada por la SUTEL a más tardar el 30 de noviembre del período fiscal respectivo:

La tarifa será fijada por la SUTEL a más tardar el 30 de noviembre del período fiscal respectivo.

Dicha tarifa podrá ser fijada dentro de una banda con un mínimo de un uno coma cinco por ciento (1,5%) y un máximo de un tres por ciento (3%); dicha fijación se basará en las metas estimadas de los costos de los proyectos por ser ejecutados para el siguiente ejercicio presupuestario y en las metas de ingresos estimados para dicho siguiente ejercicio, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de esta Ley.

4.1.5. Cálculo del porcentaje de la Contribución Especial Parafiscal

El porcentaje de esta contribución es fijado por SUTEL, a más tardar el 30 de noviembre del período fiscal respectivo y oscila entre el 1.5% a 3% de los

ingreso brutos percibidos por los operadores y proveedores de los servicios de telecomunicaciones. En caso de que SUTEL no fije el porcentaje en el plazo establecido se aplicará el porcentaje del periodo fiscal inmediato anterior.

4.2. Guatemala

La República de Guatemala tuvo en su cuerpo legislativo una Ley que trata sobre gravar el área de telecomunicaciones por medio de un impuesto. Recibió el nombre de Impuesto a las telefonías de línea fija o móvil, y fue incluido en la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal 2015 y Aprobación del Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014.²⁶²

4.2.1. Impuesto a la telefonía de línea fija o móvil

El Impuesto a las Telefonías de Línea Fija o Móvil fue incluido en la “Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación del Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014”, Libro II titulado “Ley de Ajuste Fiscal”, Capítulo II, Sección Primera; constando de 13 artículos que regulan los elementos importantes del referido impuesto, definiciones sobre conceptos básicos relacionados para los efectos de dicha Ley, el tipo y base imponible, el periodo impositivo, la determinación y pago, obligaciones de los contribuyentes.

Inicia explicando que se gravará impuesto a aquellas líneas de telefonía fija o móvil que estén asignados por la Superintendencia de Telecomunicaciones y a los operadores de estas que estén autorizados y registrados. Su hecho

²⁶² Órgano Oficial de la República de Guatemala, Diario de Centro América, decreto No. 22-14, Tomo No. 97 de fecha 4 de diciembre de 2014, 13. <http://old.congreso.gob.gt/archivos/decretos/2014/CCC0970200010022201404122014.pdf>

generador es la tenencia de líneas asignada por la Superintendencia de Telecomunicaciones ya sea en telefonía fija o móvil.

Los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas, son los sujetos pasivos, que sean operadores de telefonía fija o móvil y que estén asignados. Son exentos las telefonías comunitarias y los teléfonos públicos, según la clasificación de la Superintendencia de Telecomunicaciones.

4.2.2. Tipo Impositivo y Base Imponible

El tipo impositivo establecido en la ley en comento es de la siguiente manera: cinco quetzales (Q5.00), por cada línea de telefonía fija o móvil asignada en la red a cargo del sujeto pasivo. Si el sujeto pasivo es una central de llamadas o líneas concentradoras de llamadas, el tipo impositivo al que estará sujeto es de cien quetzales (Q100.00).

La base imponible la constituye el total de líneas asignadas a cargo del sujeto pasivo. De este total, se tiene considerado que el cinco por ciento no se encuentran activas por diferentes circunstancias, por lo que la base imponible será el noventa y cinco por ciento de las líneas asignadas.

El periodo en el que será impuesto es de manera mensual y es computable por cada mes calendario vencido. El impuesto es determinado multiplicando el tipo impositivo por el noventa y cinco por ciento del total de líneas asignadas de telefonía en la red a cargo del sujeto pasivo.

Su pago se debe concretar en los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período impositivo mediante declaración jurada con la utilización de los medios que ponga a disposición la Administración Tributaria.

4.2.3. Registro y Administración

Además del pago del impuesto, los sujetos pasivos deben registrarse como contribuyentes de este impuesto; registrar en un libro auxiliar las líneas asignadas, clasificándolas de activas y no activas; y tener a disposición de la Administración Tributaria la información de los registros detallados de telecomunicaciones o cualquier otra información sobre líneas asignadas.

La Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de la administración, aplicación, recaudación, control y fiscalización del impuesto y la Superintendencia de Telecomunicaciones debe brindarle apoyo técnico y la información relacionada con el campo de las telecomunicaciones. La Administración Tributaria puede instalar o hacer instalar dispositivos de control en las instalaciones de los sujetos pasivos que le permita obtener información sobre las líneas de telefonía de los contribuyentes.

4.2.4. Proceso de Amparo e Inconstitucionalidad

Al conocer el nuevo impuesto, diferentes personas atacaron su aplicación, incluyendo las empresas de telefonía que serían los sujetos pasivos. Fueron presentados amparos y procesos de inconstitucionalidad, muchos presentaron demandas no solo por el Impuesto a las telefonías, sino que agregaban inconformidades respecto a otros artículos del presupuesto. Debido a la cantidad de demandas bajo el mismo concepto, estos fueron acumulados.

Este proceso fue acumulado para ser el expediente 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 Y 167-2015²⁶³ en el que en otros razonamientos, fue atacado el impuesto bajo la principal causa de

²⁶³Inconstitucionalidad General Parcial, Expediente 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, (Guatemala, Corte de Constitucionalidad, Corte Suprema de Justicia 17 de Septiembre de 2015).

vulneración del Principio de Legalidad, confrontado con la Ley Orgánica del Presupuesto, en el que según el Artículo 19, menciona que la creación de tributos y las bases de recaudación solo pueden estar contenidos en una Ley ordinaria en sentido material y formal emitida por el Congreso de la República y no mediante un acto legislativo de aprobación presupuestaria que no tienen naturaleza jurídica de Ley ordinaria, por lo que el Impuesto trasgrede los artículos 2, 237 y 238 de la Constitución Guatemalteca.

Además, exponen la violación de diferentes Principios Constitucionales por las siguientes razones: *“...transgrede el artículo 15 Constitucional, pues la asignación de numeración al operador, que son efectos propios de la Ley General de Telecomunicaciones, fue un hecho que ocurrió antes de la vigencia de la ley objetada, de ahí que al pretender grabar las líneas de telefonía que se encuentren asignadas, el Estado pretende cobrar el impuesto cuestionado sobre actos ya realizados por la Superintendencia de Telecomunicaciones, lo cual atenta contra el principio de irretroactividad de la ley...*

...vulnera también el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque los operadores de red comercial que solicitan recursos de numeración ya hacen pagos a la Superintendencia de Telecomunicaciones por haber asignado numeración para sus usuarios...ese pago está regulado actualmente por la resolución número 31-2014; por lo que, al establecer un impuesto mensual a las líneas de telefonía fija o móvil a partir de la entrada en vigencia de la norma cuestionada, regulando un nuevo cobro adicional al ya establecido, se transgrede el principio de equidad y justicia tributaria.”

Atribuyen que la Ley vulnera el Principio de Equidad y Justicia Tributaria estipulado en el artículo 243 de la Constitución, debido a que artículo 42 de la Ley General de Telecomunicaciones, establece que *“...los operadores de redes comerciales solicitan numeración para sus usuarios, que constituyen el*

mecanismo de identificación de los usuarios finales, por lo que si bien es cierto, el impuesto se establece en la ley para ser pagado por el operador de redes comerciales, el impacto del impuesto regulado recae sobre las personas para las cuales el operador solicita la numeración...”

Asimismo hablaron sobre la Capacidad Contributiva exponiendo: “...transgrede el Principio de Capacidad de pago regulado en el artículo 243 Constitucional, pues el hecho generador establecido en el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil es "la tenencia de líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones en la red de telefonía fija o móvil".

Lo cual no constituye un revelador de la Capacidad Contributiva del contribuyente, es decir, no refleja la aptitud económica del contribuyente para hacer frente al impuesto creado, ya que la simple tenencia no implica que se obtenga una rentabilidad comercial de esta. La tenencia o posesión de activos en determinada actividad económica no supone necesariamente el éxito de la misma y por ende, la solvencia económica para pagar un impuesto...”

La Corte señaló principalmente el caso de si la Ley viola o no el Art.19 de la Ley General del Presupuesto, expresando que: “...la ley presupuestaria está dirigida a regular las autorizaciones vinculantes únicamente como límite de acción de los poderes públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, por lo que el ámbito de validez de este acto legislativo se circunscribe a fijar los ingresos probables y los gastos autorizados de la administración pública, con las modalidades que para sus modificaciones y para presupuestos extraordinarios la misma Constitución señala.

Lo anterior permite afirmar que, cuando se trata de una variación o estimación de un tributo, habrá de cumplirse forzosamente con la exigencia constitucional

de que la misma esta prevista en una ley tributaria sustantiva, por exigencia de los principios de legalidad y reserva de Ley...

En conclusión, la norma impugnada, introduce una materia nueva de carácter no presupuestario para situaciones que son materia de una regulación ordinaria.

La norma general que se incluye en el artículo impugnado contraviene el artículo 78 de la Constitución en cuanto desborda la materia que debe regular el acto que aprueba el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado..."

Por lo anterior, fue declarado por el Tribunal como Inconstitucional, por transgredir los Principios de Seguridad Jurídica y Legalidad Tributarias, contenidos en los artículos 2, 237 y 238 de la Constitución de Guatemala.²⁶⁴

4.3. Colombia

El Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas en el artículo 213 de la Constitución Política y en desarrollo de lo dispuesto por el Decreto 1793 de 1992, "*Por el cual se declara el estado de conmoción interior*", expidió el Decreto 2009 de 1992²⁶⁵, por el cual se creó una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor de los contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías que suscribieran las personas naturales o jurídicas con entidades de derecho público, la cual estaba

²⁶⁴ Ante este tema, fueron presentados amparos de única instancia ante la Corte de Constitucionalidad y fueron acumulados al expediente 6011-6025-6026-6027 y 6092-2014, la Corte resolvió el 22 de enero de 2016 expresando que ya habían dado resolución de inconstitucionalidad sobre los temas expresados en los amparos, por lo cual fueron denegados y revocando las anteriores resoluciones.

²⁶⁵ Decreto 2009 de 1992, Publicado en el Diario Oficial No. 40.690, de fecha 15 de diciembre de 1992, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2009_1992.html.

destinada inicialmente a dotar a las fuerzas armadas de fuentes de financiación que le permitiera afrontar la ofensiva terrorista.²⁶⁶

La Ley 418 de 1997²⁶⁷, dispuso la creación del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana -FONSECON, al igual que los Fondos Territoriales de Seguridad -FONSET.

Es así que en el país de Colombia se aprobó el Decreto No.165 de 2013, con fecha de expedición de 12 de abril de 2013, y entró en vigencia el día 15 de abril de 2013, Publicado por medio del Registro Distrital 5100 de fecha 15 de abril de 2013;²⁶⁸ “por medio del cual se delega y asignan unas funciones en el Fondo de Vigilancia y Seguridad y en la Secretaría Distrital de Hacienda, con relación al recaudo, administración, ejecución y control de los recursos a que hace referencia el artículo 120 de la Ley 418 de 1997²⁶⁹, modificado por el artículo 37 de la Ley 782 de 2002, a su vez reformado por el artículo 6° de la Ley 1106 de 2006”.

²⁶⁶El Decreto 2009 de 1992 era de carácter transitorio, por lo que el cobro de la contribución referida fue prorrogada a través del Decreto Legislativo 1515 de 1993; posteriormente se mantuvo en el artículo 123 y siguientes de la Ley 104 de 1993, que sólo modificó la forma como se pagaría, pues ya no sería deducida del valor total del contrato sino “*del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista*”. Así mismo, la vigencia de la citada Ley fue prorrogada por la Ley 241 de 1995, y la referida contribución se sigue cobrando desde entonces, teniendo en cuenta que fue consagrada en los artículos 120 al 122 de la Ley 418 de 1997, cuya vigencia fue prorrogada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1430 de 2010.

²⁶⁷ Ley 418 de 1997, dada en Santa Fe de Bogotá, D. C., el 26 de diciembre de 1997, publicada en el Diario Oficial año CXXXIII, N. 43201. 26 de diciembre, 1997, p. 4; por medio de la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones; <http://www.mininterior.gov.co/sites/default/files/ley-418-de-1997.pdf>.

²⁶⁸ Decreto Distrital 165 de 2013 (Alcalde Mayor de Bogotá D. C.), <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=52631>.

²⁶⁹ El precitado Artículo 120 establece: “Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, departamento o municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Parágrafo. La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este Capítulo.”

La referida Contribución Especial, posterior a dichas reformas, está dirigida a la seguridad y la convivencia ciudadana y la preservación del orden público al ser prioridades nacionales, se constituye en un deber del Gobierno Nacional, en coordinación con las autoridades territoriales, por lo cual velarán porque los recursos del FUNSECUN y de los FUNSET(s) se asignen de manera adecuada, y contribuyan de manera efectiva al mejoramiento de la seguridad y la convivencia ciudadana, y a la preservación del orden público.²⁷⁰

Que los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales -FUNSET- funcionan como cuentas especiales sin personería jurídica, administrados por el gobernador o el alcalde, según el caso, quienes podrán delegar esta responsabilidad en el Secretario de Gobierno, o quien haga sus veces, como un sistema separado de cuentas, cuyos recursos se destinarán prioritariamente a los programas y proyectos a través de los cuales se ejecute la política integral de seguridad y convivencia ciudadana.

En el país de Colombia se aprobó una contribución especial que estaría dirigida o siendo gravados los contratos por obra pública, concesión de obra pública y sus adiciones.

Los sujetos obligados serán todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público y fondos de orden distrital, celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente

²⁷⁰ Decreto Distrital 165 de 2013, Alcalde Mayor de Bogotá D.C.
<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=52631>

al cinco por ciento 5% del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.²⁷¹

4.3.1. Hecho generador

De conformidad con la norma, el hecho generador de la contribución especial de obra pública lo constituye la suscripción de contratos de obra pública y la concesión de obra pública con entidades de derecho público y los fondos de orden distrital.

4.3.2. Responsables de la recaudación

Entidades Distritales de Derecho público y los fondos de orden distrital de Colombia.

4.3.3. Valor base para liquidar la contribución

El valor total del contrato o de la respectiva adición, anticipo si lo hubiere y de cada cuenta que se cancele al contratista.

4.3.4. Tarifa

El 5% del valor total del contrato de obra pública o de la respectiva adición.

Además del 2,5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión de obra pública.

²⁷¹ Secretaría Distrital de Hacienda de Colombia, publicado el 23 de febrero de 2016, <http://www.shd.gov.co/shd/node/17420>.

4.3.5. Sujeto Activo

Es la Nación, Departamento o Municipio.

Esto según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, el Distrito Capital cuando se celebren contratos de obra pública o concesiones de obra pública con entidades de derecho público y fondos del orden distrital.

4.3.6. Sujeto Pasivo

Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública y contratos de concesión de construcción, mantenimiento. Además, incluye operaciones de vías de comunicación, terrestres o fluviales, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público y Fondos de Orden Distrital.

4.3.7. Base gravable

Es el valor del respectivo contrato o adición, o “el valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión”, que la tarifa es el 5% en el caso de los contratos de obra pública o de las respectivas adiciones y del 2.5 por mil tratándose de las concesiones y que la entidad pública contratante es responsable del recaudo.

En síntesis se refiere a la entidad territorial contratante, tanto en el nivel central como en el descentralizado.²⁷²

²⁷²Decreto 2170 de 2004 Colombia, Dado en Bogotá, D. C., a 7 de julio de 2004. ÁLVARO URIBE VÉLEZ El Ministro del Interior y de Justicia Publicado en el Diario Oficial No. 45.603 de Julio 8 de 2004.

4.3.8. Legalización de los recursos.

La encargada es la Dirección Distrital de Tesorería Oficina de Gestión de Ingresos legalizará los recursos recaudados y consignados por las entidades y Fondos.

4.3.9. Ejecución de los recursos.

Los recursos recaudados por concepto de la contribución especial serán ejecutados por el Fondo de Vigilancia y Seguridad cuyo objetivo es realizar gastos destinados a garantizar la seguridad, convivencia ciudadana, la preservación del orden público y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial.

4.4. Ecuador

El 28 de abril de 2016, la Asamblea Nacional de Ecuador formuló reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno²⁷³ mediante modificaciones a distintos tributos ya establecidos, y la inclusión de nuevos gravámenes a productos y servicios que por primera vez o nuevamente serían tomados en cuenta para la adquisición de dinero a las arcas del Estado.

4.4.1. Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas.

La reforma se hizo mediante la creación de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas,²⁷⁴ en el cual sus considerandos mencionan el deber

²⁷³ Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en Suplemento del R.O. No. 463, el 17 de noviembre del 2004.

²⁷⁴ Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, Asamblea Nacional, República del Ecuador, Oficio No. T. 7311-SGJ-16-277, Quito, Ecuador, 28 de abril de 2016.

primordial del Estado de planificar el desarrollo nacional y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza para acceder al buen vivir; la competencia exclusiva que posee sobre la política económica, tributaria y fiscal; y que uno de sus objetivos específicos de la política fiscal es el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

Por mandato Constitucional, el Estado tiene el deber de delimitar los principios del sistema tributario, priorizando los impuestos directos y progresivos así como las política tributaria; aunado el principio de transparencia del sistema tributario, que exige el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos mediante normas e instrumentos que se dirijan a la prevención de la evasión y elusión tributarias, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando las prácticas nocivas de planeación fiscal.

El artículo 1 de la Ley Orgánica, establece que se hacen reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, siguiente a esto se manifiesta cada reforma a dicha ley, en el cual se tocan tributos como el Impuesto del Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Consumos Especiales, etc. Así como la modificación de oraciones, sujetos que son suprimidos o agregados como contribuyentes, adición de artículos, literales e incisos, sustitución del articulado entre otros apartados.

4.4.2. Reforma N°15

La reforma N°15 de las 20 que tuvo la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas es la de particular importancia para el presente estudio. Dicha reforma manifiesta lo pertinente respecto a un gravamen al servicio de comunicaciones, el cual establece literalmente: *“Sustitúyase la tabla del*

GRUPO III del artículo 82 por la siguiente: GRUPO III - TARIFA AD VALOREM: Servicios de televisión pagada - 15%; Servicios de Telefonía Fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en conjunto de voz, datos y sms del servicio móvil avanzado prestado a sociedades – 15%...”

GRUPO III	TARIFA AD VALOREM
Servicios de Televisión Pagada	15%
Servicio de Telefonía fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en conjunto voz, datos, sms del servicio móvil avanzado prestado a sociedades.	15%

Siempre en materia de comunicaciones, la reforma N°17 menciona distintos gravámenes que son reformados para el ramo de bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar que están contemplados junto con el servicio de telecomunicaciones, sin embargo, como parte de estos ya son mencionados en un apartado anterior, para que este no sufra un sobre gravamen, se hace la salvedad siguiente: *“Sustitúyase los incisos que se encuentran a continuación de la tabla del Grupo V del artículo 82, por los siguientes incisos: (se menciona aquí los gravámenes que son aplicables a bebidas no alcohólicas y gaseosas con contenido de azúcar)...No se encuentra gravado con este impuesto, el servicio móvil avanzado que exclusivamente preste acceso a internet o intercambio de datos....”*²⁷⁵

Los bienes y servicios antes mencionados están siendo gravados por el tributo llamado por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, (en adelante LORTI)

²⁷⁵ *Ibidem*, 6.

como el Impuesto a los Consumos Especiales (en adelante ICE), contemplado desde el Art. 75. La base imponible se determina con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución se establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas.²⁷⁶

El ICE originalmente fue gravado en manera especial a los productos de bebidas alcohólicas, la cerveza y cigarrillos, no incluye el impuesto al valor agregado y es pagado en relación de los productos mencionados por el fabricante o importador en una sola etapa. El Hecho generador es la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio dentro del período respectivo, si es producto nacional, si el producto fuere importado, es su desaduanización. El sujeto activo es el Estado, administrado a través del Servicio de Rentas Internas, los sujetos pasivos son las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y quienes presten servicios gravados.²⁷⁷

Las reformas hechas que son de relevancia, es el del Art. 82 del LOTI, en el que menciona sumar o quitar ciertos productos gravados con ICE, que antes de la reforma indicaba: *“GRUPO III TARIFA AD VALOREM Servicios de televisión pagada 15% Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar 35%”*. Con la reforma, ya mencionada, fueron excluidos los servicios de casinos, salas de juego y otros juegos de azar, sustituyéndolos los servicios de telefonía fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en conjunto de voz, datos y sms del servicio móvil avanzado prestado a sociedades.

²⁷⁶ Art. 76 LORTI

²⁷⁷ Art. 77- 80 LORTI

Para este tributo no se tiene en claro a que fondos están destinados, se estima que es un ingreso extra que tiene proporcionado el Estado ecuatoriano mediante un proyecto tributario. Este tributo fue una sorpresa para las compañías de telefonía por ser los contribuyentes directos según la reforma, además que anteriormente se contaba con un tributo que gravaba este ramo y era destinado al deporte y al servicio de agua potable.²⁷⁸

4.4.3. Aplicación Indeterminada

Sin embargo, a pesar de que los sujetos pasivos son las sociedades usuarias del servicio de las operadoras de telefonía, por el hecho de ser un servicio corporativo, las compañías dirigen el cobro extra a los empleados usuarios del servicio. Por dicho problema, la Dirección de Servicio de Rentas Internas menciona que la recomendación es la individualización de las cuentas y cada línea esté a nombre del propietario real, sin que esto signifique que se le retiren los beneficios corporativos adquiridos.

Cuando el plan sale a nombre de la sociedad (empresa, comité de empresa, asociación de empleados u otros), el SRI no puede advertir esta diferencia y entonces se le grava el ICE.

Por su parte, la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones del Ecuador (Asetel), consideró que la individualización será complicada de dedicar, pues son miles de trabajadores que beneficiarias de este tipo de contratos. Según ellos, sería más práctico que no se cobre el ICE a planes corporativos.

²⁷⁸ Sofía Ramírez, Diario El Comercio, El ICE del 15% a la telefonía le rendirá más al Gobierno, publicado el 2 de abril de 2016, <http://www.elcomercio.com/actualidad/ice-telefonía-impuestos-reformatributaria.html>.

Debido a los conflictos suscitados, Rentas Internas hizo la aclaración de cómo opera el hecho generador. Mediante circular NAC DGE CCG C16 00000008 expresó que:

“El hecho generador del Impuesto de los Consumos Especiales, en el caso de servicios de telefonía fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en su conjunto voz, datos y sms del servicio móvil avanzado, es la prestación efectiva de este servicio a sociedades para su propio consumo...

...por lo tanto no se encuentra gravada la venta de tiempo de aire a sociedades para su comercialización posterior a personas naturales mediante modalidades como: comisionista, reventa, acuerdo de distribución y otras similares.”²⁷⁹

En Resolución DGER CGC16-00000267, de fecha 28 de junio, se indica que:

El 15% del Impuesto a los Consumos Especiales de los planes corporativos no podrá ser descontado como gasto para las empresas, en el caso de recargas de tiempo aire que hicieran los empleados.

En el documento se dispone que no se facturará el Impuesto a los Consumos Especiales para las recargas de saldo o tiempo aire para personas naturales.

Esto es que no se debe cobrar el impuesto cuando las personas naturales compran recargas en cualquier tienda o cadena comercial.²⁸⁰

En conclusión, se consolidó la idea de que el impuesto en comento es solo gravado para la empresa que realice consumo de sus propios servicios.

²⁷⁹ Servicio de Rentas Internas, Circular NAC DGE CCG C16 00000008, (Registro Oficial No. 764, Quito Ecuador, 30 de mayo de 2016).

²⁸⁰ Sofía Ramírez, El ICE del 15% a la telefonía le rendirá más al Gobierno.

4.5. Cuadro Resumen del Derecho Comparado

CUADRO DE DERECHO COMPARADO					
Elementos o características del Tributo	PAÍS				
	EL SALVADOR	COSTA RICA	GUATEMALA	COLOMBIA	ECUADOR
Creación de nueva Ley o Reforma a la Ley ya vigente.	Creación de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, por medio del Decreto Legislativo N° 534, publicado en el Diario Oficial N° 203, Tomo N° 409, de fecha 5 de Noviembre de 2015. (Ley CESC)	Ley General de Telecomunicaciones, Ley No. 8642, publicada en el Diario Oficial La Gaceta 125, del 30 de junio de 2008. (LGT)	Creación del Impuesto a las Telefonías de línea fija o móvil, incluido en el Libro II titulado "Ley de Ajuste Fiscal" de la "Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014", por medio del	Creación de Contribución Especial por medio del Decreto 2009 de 1992, Publicado en el Diario Oficial No. 40.690, de fecha 15 de diciembre de 1992, reformado en diferentes ocasiones, siendo la última por medio de Decreto 165 de 2013, expedido el 12 de abril de 2013, publicado	Reforma de la Ley de Régimen Tributario Interno, el día 28 de abril de 2016, mediante la creación de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, por medio de la Asamblea Nacional de la República de Ecuador, Oficio No. T.7311-sgj-16-277, del día 28 de

			Decreto 22-2014 de fecha 3 de diciembre de 2014, publicado en el Diario de Centro América, Tomo No. 97 de fecha 4 de diciembre de 2014.	por medio del Registro Distrital 5100 de fecha 15 de abril de 2013. y entró en vigencia el día 15 de abril de 2013.	abril de 2016.
Vigencia de la Ley	Vigente durante 5 años desde su entrada en vigencia.	Vigente	Declarada Inconstitucional	Vigente	Vigente
Tributo creado para	Creada para financiar el "Plan El Salvador Seguro".	Creada como instrumento de administración de los recursos destinados a financiar el cumplimiento de los proyectos de acceso universal, servicio universal y solidaridad establecidos en la ley General de Telecomunicaciones, y de las metas y prioridades definidas en el Plan Nacional de Desarrollo de las	Creada para obtener fuentes de financiamiento o a efectos de destinar los recursos que se obtengan, principalmente al financiamiento de programas sociales, para beneficiar a las familias en condición de pobreza y extrema pobreza, especialmente en el área rural como política de Gobierno.	Inicialmente para dotar a las fuerzas armadas de fuentes de financiación que le permitiera afrontar la ofensiva terrorista; posterior a las reformas referidas anteriormente, el referido Tributo está dirigida a la seguridad y la convivencia ciudadana	Creado para planificar el desarrollo nacional y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza para acceder al buen vivir

		Telecomunicaciones.		y la preservación del orden público.	
Tipo de Tributo	Contribución Especial	Contribución Especial.	Impuesto	Contribución Especial	Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)
Hecho Generador	Según el Art. 3 de la LEY CESC son: A) El pago de servicios públicos de telefonía, fija y móvil; B) El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción; C) El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario;		Según el Art. 64 de la Ley mencionada en la primera casilla de esta columna, el Hecho Generador de este tributo lo constituye la tenencia de líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones ya sea en telefonía fija o móvil.	Según el Art. 120 de la Ley 418 de 1997 expuesta en el texto del presente capítulo, el hecho generador lo constituye la suscripción de contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o la celebración de contratos de adición al valor de los existentes.	Según aclaración hecha por el Servicio de Rentas Internas, el hecho generador del ICE, en el caso de servicios de telefonía fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en su conjunto voz, datos y sms del servicio móvil avanzado, es la prestación efectiva de este servicio a sociedades para su propio

	D)Transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos; E)El retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos.				consumo;
Base Imponible	Es el valor de la contraprestación excluyendo el IVA y la Contribución Especial.	Los ingresos brutos obtenidos, directamente, por la operación de redes públicas de telecomunicaciones o por proveer servicios de telecomunicaciones disponibles al público.	Según el Art. 68 de dicha Ley, la base imponible está constituida por 95% del total de líneas asignadas de telefonía fija o móvil a cargo del sujeto pasivo.	El valor total del contrato o de la respectiva adición, anticipo si lo hubiere y de cada cuenta que se cancele al contratista.	Según el Art. 76 LORTI, la base imponible se determina con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios

					referencias que mediante Resolución se establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas.
Alícuota del Tributo	Según el Art. 7 de la Ley de CESC, la alícuota de la Contribución Especial es de un cinco por ciento (5%) y se aplicará a la Base Imponible descrita en la casilla que antecede del presente cuadro	Según el Art. 39 de la LGT, el porcentaje de ésta contribución es fijado por la Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL), a más tardar el 30 de noviembre del periodo fiscal respectivo y oscila entre el 1.5% a 3% de los ingresos brutos percibidos por los sujetos pasivos de la misma.	Según el Art. 67 de la referida Ley, la alícuota del Tributo es de Q.5.00 por cada línea de telefonía fija o móvil asignada en la red a cargo del sujeto pasivo. Y de Q.100.00 cuando se trate de una central de llamadas o líneas concentradoras de llamadas.	Según el Art. 120 precitado, la alícuota es de 5% del valor total del contrato de obra pública o de la respectiva adición y el 2,5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión de obra pública.	Según el Art. 82 LORTI, los Servicios de Televisión pagada está gravado con una alícuota del 15%, igualmente los Servicios de Telefonía Fija y planes que comercialicen únicamente voz, o en conjunto voz, datos y sms del servicio móvil avanzado

					prestado a sociedades; excepto, el servicio móvil avanzado que exclusivamente presente acceso a internet o intercambio de datos.
Sujeto Activo	El Estado de El Salvador.	El Estado de Guatemala.	El Estado de Ecuador.	Según el Art. 120 referido, el sujeto activo es la Nación, Departamento o Municipio, "según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, el Distrito Capital cuando se celebren contratos de obra pública o concesiones de obra pública con entidades de derecho público y fondos del	El sujeto activo es El Estado de Ecuador.

				orden distrital.	
Sujeto Pasivo	<p>Según el Art. 4 de la Ley CESC son:</p> <p>Los usuarios y revendedores de servicios de telecomunicaciones.</p> <p>Los adquirentes de cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos.</p> <p>Los importadores o internadores de cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios.</p> <p>Los representantes de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones</p> <p>Los sujetos pasivos</p>	<p>Según el Art. 63 de la LGT, los sujetos pasivos del Tributo son los operadores de redes o proveedores de servicios de telecomunicaciones, a los cuales se haya asignado bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico.</p>	<p>Según el Art. 65 de la referida Ley, los sujetos pasivos son las personas individuales o jurídicas operadores de telefonía fija o móvil que tengan líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones.</p>	<p>Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública y contratos de concesión de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestres o fluviales, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público y Fondos de Orden Distrital.</p>	<p>Según el Art. 77 LORTI, los sujetos pasivos son las personas naturales y sociedades, fabricantes de bienes gravados con este impuesto; quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y quienes presten servicios gravados.</p>

	<p>dedicados a la prestación de servicios de telecomunicaciones que efectúen el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios.</p>				
Exenciones al pago del Tributo	<p>Según el Art. 4 Inc. 2º letras a) y b) de la Ley CESC:</p> <p>Las misiones diplomáticas, personal diplomático y consular extranjero acreditados en el país, bajo el principio de reciprocidad; los organismos internacionales, agencias de desarrollo o cooperación de Estados o países extranjeros.</p> <p>Los sujetos pasivos que</p>		<p>Según el Art. 68 de dicha Ley, quedan exentas del referido Impuesto, las líneas de telefonía comunitaria y de teléfonos públicos.</p>		<p>Según el Art. 77 LORTI, estarán exentos del ICE el alcohol que se destine a la producción farmacéutica; el alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador; el alcohol, los mostos, jarabes, esencias o</p>

	se dediquen a la actividad de Centros Internacionales de Llamadas, conocidos en el comercio internacional como "call center" o "contact center", que se encuentren gozando de los beneficios de la Ley de Servicios Internacionales.				concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; etc. Así como las Armas de fuego deportivas, y sus municiones.
Periodo Tributario o Periodo Fiscal	Según el Art. 9 Inc 1° de la Ley CESC, el Periodo Tributario será de un mes Calendario.	El Periodo Fiscal es de un año calendario, comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre.	Según el Art. 69 de la Ley en cuestión, el período impositivo es mensual y se computará por cada mes calendario vencido.		Según el Art. 83 de la LORTI, el periodo impositivo se computará por cada mes calendario.
Cómo se Calcula el Tributo	Se multiplica: Existencias*Factura Mensual = Monto Mensual de consumo*0.5%= Contribución Especial		Según el Art. 70 de dicha Ley, éste impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo (Q.5.00 ó Q.100.00) por el 95% del total de líneas asignadas de telefonía fija		

	Mensual*12 = Contribución Especial Anual.		o móvil en la red a cargo del sujeto pasivo.		
Administración del Tributo	Según el Art. 10 de la Ley CESC, en relación con el Art. 21 del Código Tributario, la Administración de la Contribución Especial le corresponde a la Administración Tributaria, entendida como el Ministerio de Hacienda a través de las Direcciones Respectivas	La Superintendencia de Telecomunicaciones (SUTEL).	Según el Art. 73 de la mencionada Ley, la Administración de éste Impuesto corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria tanto en su aplicación, recaudación, control y fiscalización.	Según el Art. 1 del Decreto 165 de 2013 referido anteriormente, la Administración de ésta Contribución Especial, y la ejecución del gasto de los recursos a que hace referencia el Art. 120 mencionado, le corresponde al Gerente del Fondo de Vigilancia y Seguridad.	Según el Art. 79 de la LORTI, el ICE lo administra el Servicio de Rentas Internas.
Destino de la Contribución Especial	Según el Art. 11 de la Ley CESC, los recursos provenientes de la presente contribución	Según el Art. 39 de la LGT, los recursos provenientes de la contribución especial	Financiamiento de programas sociales, para beneficiar a las familias en condición	Según el Art. 2 del Decreto 165 de 2013 referido anteriormente, la	Según el Art. 89 de la LORTI, el producto del ICE se depositará en la

	especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y convivencia	serán utilizados para llevar acceso y servicio de telecomunicaciones a zonas vulnerables, maximizando así el uso de las redes de telecomunicaciones y el incremento de los usuarios de servicios de comunicaciones.	de pobreza y extrema pobreza, especialmente en el área rural como política de Gobierno.	destinación de la referida Contribución Especial es de carácter específica, debiendo ser utilizado para la seguridad y la convivencia ciudadana y la preservación del orden público.	respectiva cuenta del Servicio de Rentas Internas, siendo transferidos posteriormente a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional.
--	--	---	---	--	--

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1. Conclusiones

Del presente proyecto, se desglosa una serie de conclusiones basados en los parámetros planteados al inicio de la investigación.

Que la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia ha generado un efecto jurídico en el sentido que se refleja un sobrepago en el quantum de la base imponible, respecto al cobro de cada contribuyente o sujeto pasivo, manifestado principalmente en el pago de recargas o tiempo de aire.

Que pese a que la mencionada Ley cumplió con el proceso de formación de Ley contemplado en la Constitución, el fondo de la misma atenta contra principios constitucionales y marcos regulatorios tanto de la referida Ley como del Código Tributario; y sin embargo, una vez analizada la Ley, resulta que en su contenido se establecen los presupuestos necesarios para la configuración de un impuesto, no así para que sea calificado como una Contribución Especial.

Que al ser considerado un Impuesto, y siendo que en el marco regulatorio Tributario existe el Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, el cual es gravado en toda manifestación de adquisición a nivel general, abarcando el área de aplicación de la contribución referida, y cumpliendo iguales presupuestos, lo que configura una doble tributación que afecta la economía del contribuyente al pagar dos tributos para un mismo hecho generador.

Que para ser una Contribución Especial debe cumplir con un presupuesto, que con el fondo especial que se pretende recaudar debería ser para un fin de interés específico y para un grupo determinado de personas, que serían los beneficiarios; sin embargo, en el considerando VII de la referida Ley, se expone que dicho fondo especial satisfará un interés general, lo cual viene a constituir uno de los presupuestos de un impuesto y no de una Contribución Especial.

Que de tratarse de una Contribución Especial, se estaría obteniendo un beneficio directo de lo recaudado, sin embargo en la práctica resulta que los recursos recaudados son utilizados para cumplir con una función y obligación constitucional inherente del Estado, que es brindar la seguridad ciudadana, lo cual no es una actividad especial del Estado sino una actividad de carácter general.

Por lo anteriormente relacionado, existe la probabilidad que dicha contribución adolece de vicios de Inconstitucionalidad, ya que al no cumplir con los presupuestos necesarios para constituir una Contribución Especial, sino más bien configura lo que es un impuesto, violenta preceptos y Principios Constitucionales como el de capacidad contributiva, en cuanto a que un impuesto se caracteriza porque el hecho generador se desprende de una manifestación de capacidad económica, y no de una contraprestación del Estado, y ambas características se ven presente en esta Ley, aunque en sentido negativo, porque no se está tomando en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo al momento de ser gravado con dicho impuesto,

En consecuencia, la segunda característica la vemos en el sentido que no se está recibiendo una contraprestación para ser considerada una Contribución Especial, por tanto lo que regula dicha Ley es un impuesto, disfrazado de Contribución Especial en el sentido que para ser una Contribución Especial

debe caracterizarse por el Principio de beneficio, la base imponible es sobre saldos brutos, el hecho generador se desprende de un beneficio derivado de una actividad especial del Estado, lo recaudado tiene un destino específico y dichas características no se encuentran presentes en dicha Ley, por lo cual no puede ser considerada como una Contribución Especial.

Así, en base a lo anterior, resulta que la referida Ley contradice la Constitución en cuanto a su contenido, pues conculca los preceptos y principios constitucionales anteriormente relacionados, dejando de lado la supremacía que esta posee.

Que en cuanto al llamado fondo especial, debería tener designado legalmente un responsable de la administración y distribución de lo recaudado, sin embargo no se ha conformado en manera tangible, sino que se ha dejado como encargado de la recaudación a la administración tributaria, de conformidad al Código Tributario, siendo este el Ministerio de Hacienda, el cual distribuye según la necesidad de cada ministerio que puede tener un vínculo con el programa El Salvador seguro, y estos manifiestan el uso de los recursos en sus informes de rendición de cuentas de manera independiente, incluyendo al mismo Ministerio de Hacienda, al Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia; dejando un vacío legal.

5.2. Recomendaciones

Una vez realizada la presente investigación y establecidas determinadas conclusiones, se fijan una serie de recomendaciones a efecto de plantear soluciones alternas conforme a derecho para el problema indagado, las cuales son hechas a distintas instituciones para su posible ejecución dentro de su competencia en general.

Que la Corte Suprema de Justicia, por medio de la Sala de lo Constitucional, declare la Inconstitucional de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia; debido a la transgresión de Principios Tributarios Constitucionales establecidos para la protección de Derechos fundamentales de la sociedad, y que al ser conculcados, trae como consecuencia la activación del sistema jurídico de protección preestablecido de tales Derechos, como lo es proceso de Inconstitucionalidad, correspondiendo en este caso una Inconstitucionalidad por Contenido.

Que de ser declarada Inconstitucional, la Asamblea Legislativa tome en cuenta los parámetros de iniciativa de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia para la creación de un nuevo impuesto y no una Contribución Especial,

Lo anterior debiendo tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y así mismo se pueda obtener recursos para abonar al gasto público con relación a la seguridad pública.

Que la mencionada Ley, de no declararse Inconstitucional debido a los vicios de Inconstitucionalidad que ya se mencionaron, sea reformada por la Asamblea Legislativa, debiendo establecer una base sobre la cual, quien refleje un gasto mayor a la misma, debe gravársele en proporción al gasto, por mostrar indicios de Capacidad Contributiva, ya que no puede establecerse dicho Impuesto sobre saldos brutos como se encuentra establecido en la misma.

Que de no ser declarada Inconstitucional, la Defensoría del Consumidor observe el correcto pago de la base Imponible según los parámetros legales dictados por la Ley y las directrices establecidas por la Dirección General de

Impuestos Internos, mediante la vigilancia de la Administración Tributaria y creación de medidas sancionatorias ante el incumplimiento de esta.

En caso de la creación de otras iniciativas para financiar los métodos de seguridad del “plan El Salvador seguro,” debe discutirse previamente en la mesa técnica financiera del Consejo Nacional para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, ya que esta fue creada para analizar este tipo de propuestas; es así que en el presente caso, la Ley CESC tuvo su iniciativa por parte de la Asamblea Legislativa, no encontrándose en sus considerandos que haya sido una recomendación por parte del Consejo; ello, para garantizar una transparencia con respecto a las demás propuestas del Consejo y evitar medidas contrapuestas.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Alegre Ávila, Juan Manuel, y Otros. Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez. Tomo 1, Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho, 1993.

Aristóteles. Política. Libro III, Capítulo IX. Editorial Cometa de Papel, Bogotá, 1998.

Baca Olamendi, Laura, y Otros. Léxico de la Política. México, 2010.

Bertrán Galindo, Francisco. Manual de Derecho Constitucional. Tomo I, 2ª Edición, Editorial Centro de Información Jurídica Ministerio de Justicia. El Salvador.

Bertrand Galindo Francisco, y otros. Manual de Derecho Constitucional. Tomo I, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. 4ª Edición San Salvador. El Salvador, 2000.

Bertrand Galindo, Francisco y otros. Manual de Derecho Constitucional. Tomo II. 3ª Edición, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia. San Salvador.

BonfantinGarrone,Luis. La Economía Bancaria. Abeledo 4ª Edición, Buenos Aires, 1990.

Burgoa, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. IV Edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1965.

Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General*, 10ª Edición, Thomson-Civitas. Madrid, 2006.

Campos Aguilar, Martin. *La Historia de la Tributación*. 2ª Edición, vol. 1, Librería Compas Novas, 1989.

Carvalho, Paulo de Barros. *El principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. En Pistone, Pasquale, *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*. Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Cascajo Castro, José Luis y García Álvarez, Manuel. *Constituciones extranjeras contemporáneas*. Tecnos, Madrid, 1991.

De La Horra, Clara Rescia. *Doctrina Judicial Tributaria Comentada*. Tomo 3, Impreso en Argentina, 1997.

Espinosa, Gonzalo. *Principios de Derecho Constitucional: Tomo Primero, Garantías Individuales*. Sucesor, Victoria II, México, 1905.

Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Practicum fiscal. Teoría, práctica, fórmulas y esquemas*. Editorial DYKINSON, S.L., Madrid, 2016-17.

Flores Valeriano, Enrique. *El Impuesto Sobre la Renta, Doctrina, Legislación y Práctica*. Editorial Universitaria Centroamericana, 1º Edición EDUCA, Centroamérica, 1984.

Fonrouge, C. M. G. Derecho Financiero. 5 Edición, Buenos Aires, Depalma. T. 1, 1993.

García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 53ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I, Parte General, Depalma, Buenos Aires, 1996.

Gil, J. Sol. Alcance General, Impuestos Cubiertos y Definiciones en los Convenios de Doble Imposición. En J. P. Godoy coord. Estudios de Derecho Internacional Tributario. Bogotá, Legis, 2006.

GiulianiFonrouge, C. Derecho Financiero. 2ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

GiulianiFonrouge, Carlos M. Derecho financiero. Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1986.

GullaniFonroljge, Carlos. Derecho Financiero. Vol. II, Depalma, Buenos Aires, 1962.

Gómez Robledo, Antonio. Fundamento del Derecho Internacional. UNAM, 1º Edición, México, 1989.

González Cabrera, Loraine. La Doble Tributación en México. 1ª Edición, México, 1968.

González L., Alonso. Jurisprudencia Constitucional Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.

Hernández Valiente, René. Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Constitucional. Año 2002.

Iturralde Dávalos, Felipe. Principios Tributarios en el Ámbito del Derecho Positivo, en Memorias de III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, del 9 al 11 de julio del 2003.

Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera Edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Jarach, Dino. El Hecho Imponible Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo. 3a Edición, Reimpresión, Buenos Aires Argentina.

Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Segunda Edición, Buenos Aires, 1971.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ª Edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Tercera Edición. AbeledoPerrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Lara Berrio, Bernardo. Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Tributo. Doc. N.4/09, Universidad Central de Santiago de Chile.

Magaña, Álvaro. Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad. Tomo V, 1ª Edición, UTE, El Salvador, 1993.

Magaña, Álvaro. La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador. El Salvador, 1999.

Martínez, AlejandroNájera. Derecho Tributario. Tecnológico de Estudios Superiores, Oriente del Estado de México, 2012.

Menéndez Moreno, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. 7ª Edición. Editorial Lex Nova España, 2007.

Moschetti, Francesco. El principio de Capacidad Contributiva. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

Navarro Rojas, Katherine Asunción y otro. Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su Desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano.

Otálora Urquizu, Carlos. Economía Fiscal. Editorial Plural, Ecuador, 2009.

Patiño Ledesma, Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, Quito, Ecuador, 2004.

Pérez de Ayala, José. Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1968.

Pérez Royo, F. Derecho Financiero y Tributario: Parte General. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

Pineda Argueta, Hugo Dagoberto. El Derecho Internacional Público y su Incorporación en El Salvador. Universidad de El Salvador.

Plazas Vega, M. El Impuesto Sobre el Valor Agregado. Temis, Bogotá, 1998.

Pont Mestres, Magín. Estudios Sobre Temas Tributarios Actuales. Vol. 1, Impreso en España, 1985.

Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano, Carmelo, Poveda Blanco, Francisco. Derecho tributario. 13ª Edición, Navarra, Thomson Arazandi. 2008.

René, David. Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos. Madrid, Aguilar, 1973.

Richards, Michael y otros. Manejo Forestal Participativo: Entendiendo sus Principios Económicos. 1º Edición, impreso en México, 2008.

Romero Flor, Luis María. Manual de Derecho Financiero y Tributario: parte general. Impreso en España.

S, Kuri de Mendoza, y otros. Manual de Derecho Financiero. 1ª Edición, Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993.

Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962.

Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. Red Tercer Milenio, México 2012.

Soler Belda, Ramón. *La Progresividad en las Reformas Tributarias*. Editorial Dykinson, Madrid, 2015.

Tenorio, Jorge Eduardo. *Justicia y Constitución en El Salvador*. Sección de Publicaciones, Corte Suprema de Justicia. San Salvador. 2004.

Troya, José Vicente. *Finanzas Públicas y Constitución*. Andrade, Trujillo y Viciano Edit., *La Estructura Constitucional del Estado Ecuatoriano*. Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 2004.

Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Reimpresión de la 1ª Edición, Depalma, Buenos Aires, 1996.

Villaseñor, Omar Curiel. *Principios Tributarios “Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica”*. 1ª Edición, Impreso en México, 2001.

Villegas, H. B. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7 Edición, Buenos Aires, Depalma, 2001.

Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas: Derecho Financiero y Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1992.

Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 15ª Edición, Editorial Themis México, 2001.

Vizcaíno, Arriola. *Derecho Fiscal*. 18ª Edición, Editorial Themis, México, 2004.

TESIS

Aguilar Cárcamo, Guillermo Antonio y otros. La Actividad Financiera Estatal. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Francisco Gavidia, Abril 2007.

Bolaños Ruiz, Carlos Eduardo y otros. El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley en Materia Tributaria en nuestro Derecho Positivo y el papel de la Jurisprudencia Salvadoreña. Tesis de grado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, noviembre 2010.

Carrera Quezada, Luis Eduardo. La Doble Tributación en la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas. Tesis de grado. Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Campus Central. Guatemala, enero 2012.

Castro Huevo, Lissett Aliciay otros. Principio de legalidad en el Derecho Tributario Salvadoreño. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad Francisco Gavidia. enero 2007.

Erazo Galarza, Daniela Estefanía. Evolución Histórica de las Principales Regulaciones Constitucionales y Legales del Régimen Tributario en el Ecuador. Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Área de Derecho, Quito, 2012.

Guerrero González, Vilma Mariela y otros. El Tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales En El Salvador. Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, Abril 2011.

López Murillo, Sophia y otro. Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. Tesis para optar al grado académico de la Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica, mayo 2011.

Mejicano Hernández, Rudi Alexandery otros. Guía de Obligaciones en el Proceso de Formación, Legalización y Continuidad de Operaciones de las Medianas Empresas dedicadas a la venta de artículos de primera necesidad, en la ciudad de San Miguel, periodo 2010. Tesis de grado. Facultad Multidisciplinaria Oriental Departamento de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, Octubre 2010.

Molina, Carmen Elena. El Proceso de Inconstitucionalidad como mecanismo de Control y Defensa del Sistema Democrático. Tesis de Grado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad Dr. José Matías Delgado, San Salvador, El Salvador, Noviembre 1987.

Montiel Pérez, Mauricio Alexander. Impacto de las Reformas Fiscales de 2004, en la Situación Financiera de las Pequeña y Mediana Empresa Salvadoreña. Tesis de grado. Facultad de Economía, Universidad Dr. José Matías Delgado, Agosto 2005.

Ortiz Alfaro, Luis Fernando, y otros. “Eficacia de los Principios en el Derecho Tributario”. Tesis de grado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010.

Paz Quinteros, Leticia Yoselyn. Guía Teórica y Práctica sobre la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Ley de Impuesto sobre la Renta para el Mediano Contribuyente del Sector

Comercio. Tesis de grado. Facultad Multidisciplinaria Oriental, Universidad de El Salvador, San Miguel, El Salvador, 2007.

Pérez de Ayala, Luis, citado por Orellana Martínez, Mario en Consideraciones sobre la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces. Tesis doctoral. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1994.

Ramos, Antonio Ramón. Las reformas a la ley del impuesto sobre la renta en el pago a cuenta. Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia. El Salvador, marzo 2005.

Romero, Olga Patricia. Guía de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias para Mejorar la Información Financiera y Fiscal en la Microempresa de la Ciudad de San Miguel, Periodo 2005. Tesis de grado, Universidad de El Salvador. El Salvador, 2005.

LEGISLACIÓN NACIONAL

Constitución de la República de El Salvador. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1983.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, Viena, 23 de mayo de 1969.

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Acuerdo No. 1470/2008 Antiguo Cuscatlán, 14 de agosto de 2008, Decreto Legislativo No. 708, del 5 de

septiembre de 2008 Publicado en el Diario Oficial No. 181, Tomo No. 380, del 29 de septiembre de 2008.

Código Tributario. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2000.

Código Civil, autorizado por Gerardo Barrios. San Salvador, 23 de agosto de 1859, Gaceta Oficial No. 85, Tomo 8, del 14 de abril de 1860.

Ley del Impuesto Sobre La Renta. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1991.

Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador. Consejo de Gobierno Revolucionario. Decreto N° 517, San Salvador. 28 de febrero de 1950.

Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2015.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1992.

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

Ley de Mediación, Conciliación y Arbitraje. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2001.

Ley de Servicios Internacionales. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2007.

Ley de Telecomunicaciones. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1997.

Reformas a La Ley de Impuesto Sobre la Renta Emitida por Decreto Legislativo N° 134, de Fecha 18 de Diciembre de 1991. Publicado en El Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 del mismo mes y año, Asamblea Legislativa, D. L. 236, D.O. No.239, Tomo No.385, del 21 de diciembre de 2009.

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL.

Decreto 2170 de 2004 Colombia. Dado en Bogotá, D. C., a 7 de julio de 2004. ÁLVARO URIBE Vélez. Ministro del Interior y de Justicia Publicado en el Diario Oficial No. 45.603. de Julio 8 de 2004.

Decreto Distrital 165 de 2013. Alcalde Mayor de Bogotá D. C. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=52631>.

Decreto 2009 de 1992. Publicado en el Diario Oficial No. 40.690. De fecha 15 de diciembre de 1992.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2009_1992.html.

Ley de Régimen Tributario Interno- Publicado en Suplemento del R.O. No. 463, el 17 de noviembre del 2004.

Ley General de Telecomunicaciones. Ley No. 8642. Publicada en el Diario Oficial La Gaceta 125. Del 30 de junio de 2008.

Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas. Asamblea Nacional, República del Ecuador. Oficio No. T. 7311-SGJ-16-277, Quito, Ecuador. 28 de abril de 2016.

Ley 418 de 1997. Dada en Santa Fe de Bogotá, D. C. De fecha 26 de diciembre de 1997. Publicada en el Diario Oficial año CXXXIII, N. 43201. El día 26 de diciembre de 1997.

<http://www.mininterior.gov.co/sites/default/files/ley-418-de-1997.pdf>.

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Inconstitucionalidad General Parcial. Expediente 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015. Guatemala, Corte de Constitucionalidad, Corte Suprema de Justicia. 17 de septiembre de 2015.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia 63-2003. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2013.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 21-2009. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2014.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia 43-2006. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2012.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 63-2013. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2014.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 10-2000. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 13 de julio de 2016.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 19-98. El Salvador. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 26 de febrero de 2002.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 30-2010. El Salvador. Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia. 8 de octubre de 2010.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 35-2009. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 9 de octubre de 2009.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 39-2010. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 19 de marzo de 2014.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 44-2013/145-2013. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 13 de julio de 2016.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 52-2003. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 1 de Abril de 2004.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 63-2013. El Salvador. Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia. 7 de febrero de 2014. Considerando IV, letra C. 26.

Sentencia de Amparo Referencia: 388-2010. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2014.

Sentencia de Amparo Referencia: 608-2015. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2016.

Sentencia de Amparo, Referencia: 463-2010. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 1 de febrero de 2010.

Sentencia de Amparo. Referencia: 12-IX-2012, Amp. 15-2011. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2016.

Sentencia de Amparo. Referencia: 245-2000. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 30 de noviembre de 2001.

Sentencia de Amparo. Referencia: 82-99. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 19 de octubre de 2000.

Sentencia de Amparo. Referencia: 21-S-95. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 15 de junio de 1995.

Sentencia Interlocutoria – Improcedencia. Referencia: 186-2015. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 6 de noviembre de 2015.

Sentencia Definitiva. Referencia: 189-2013. El Salvador. Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. 22 de Julio de 2015.

Sentencia Definitiva. Referencia: 38-2012. El Salvador. Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia. 2015.

Sentencia Definitiva. Referencia: 467-2006. El Salvador. Sala de lo constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2007.

Sentencia Definitiva. Referencia: 66-2005/4-2006. El Salvador. Sala de lo constitucional de la corte Suprema de Justicia. 2012.

SITIOS WEB, BLOG O MATERIALES EN LÍNEA

Asamblea Legislativa Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto. Análisis de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia. Nota de apoyo técnico No. 5. Octubre de 2015. http://www.asamblea.gob.sv/noticias/mediateca/documentos-de-apoyo-legislatura-2015-2018/analisis-de-la-ley-de-contribucion-especial-para-la-seguridad-ciudadana-y-convivencia/archivo_pdf_utilsAL

Capítulo Primero “Antecedentes Históricos de los Impuestos”. http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_02.pdf.

Comisión Nacional de Telecomunicaciones CONATEL. Estudio de mercado de los servicios de televisión por suscripción. Dirección de Regulación Económica y de Mercados CONATEL. Comayagüela, M.D.C., Honduras. 04 de abril 2016, <http://www.conatel.gob.hn/doc/indicadores/2016/INFORMEdeEstudiodelServiciodeTelevisioporSuscripcion.pdf>.

Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia, Plan El Salvador Seguro, Resumen Ejecutivo del 15 de enero de 2015, El Salvador.

Cartagena, Mario. *Los Impuestos del siglo XV*. Revista Jurídica del Banco de la Nación de Colombia. 1988.

Definición de Qué es, Significado y concepto. Definición de Transmisión.
<http://definicion.de/transmision/#ixzz4NTVYEKGv>

Dirección General de Impuestos Internos, Guía de Orientación No. DG-003/2015, versión 2, Ministerio de Hacienda, El Salvador, Noviembre 2015.

Diario El Comercio, Sofía Ramírez, El ICE del 15% a la telefonía le rendirá más al Gobierno, publicado el 2 de abril de 2016.
<http://www.elcomercio.com/actualidad/ice-telefonía-impuestos-reformatributaria.html>.

Diario Oficial, Decreto 304, República de El Salvador, Tomo No. 410, Número 47, Sección Órgano Legislativo de fecha 8 de marzo de 2016.
<http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/03-marzo/08-03-2016.pdf>

Diario Oficial, Decreto 495, República de El Salvador, Tomo No. 413, Número 182, Sección Órgano Legislativo de fecha 3 de octubre de 2016.
<http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/10-octubre/03-10-2016.pdf>

Diario Oficial, Decreto 510, República de El Salvador, Tomo No. 413, Número 182, Sección Órgano Legislativo de fecha 20 de octubre de 2016.
<http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/do-2016/10-octubre/20-10-2016.pdf>

Escalante, Diana y López, Jaime. El Salvador.com. Septiembre cerró con 677 homicidios: “en lo que va del año, el número de personas ultimadas subió a 4,930, según autoridades de la PNC. 1 de octubre de 2015
<http://www.elsalvador.com/noticias/nacional/166085/septiembre-cerro-con-677-homicidios/>

Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social. Estamos frente a una contribución Especial para la Seguridad ciudadana, o ante un impuesto. Informe número 93. Octubre 2015.

<http://fusades.org/sites/default/files/investigaciones/Estamos%20frente%20a%20una%20contribuci%C3%B3n%20especial%20para%20la%20seguridad%20ciudadana%20o%20ante%20un%20impuesto.pdf>.

Foro Económico Mundial. Índice de Competitividad Global 2015-2016. 2015.http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf

Gaggero, Jorge. La Progresividad Tributaria, su origen, apogeo y extravío. Documento de trabajo N.23 Diciembre de 2008 Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina. <http://www.cefid-ar.org.ar/documentos/DTN23.pdf>.

Ministerio de Hacienda Costa Rica. Dirección de Servicio al Contribuyente. Publicado el 20 de abril de 2015. <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13052-contribucion-especial-parafiscal-fonatel>.

Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, Política Nacional de Justicia y Seguridad Pública y Convivencia, Contracorriente editores, El Salvador, 2014.

Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, "Informe de Resultados de la Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia -2016", Dirección ejecutiva del Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, 1 de febrero de 2017.

http://dialogoelsalvador.com/dialogo_sv/admin/uploads/documentos/galerias/1729a-informe-de-distribucion-de-fondos-cesc-2016.pdf

Órgano Oficial de la República de Guatemala. Diario de Centro América, decreto No. 22-14, Tomo No. 97 de fecha 4 de diciembre de 2014. <http://old.congreso.gob.gt/archivos/decretos/2014/CCC0970200010022201404122014.pdf>.

Quezada, Sofía. La confiscación y la ley especial de extinción de dominio, (blog Enfoque Jurídico), <http://www.enfoquejuridico.info/wp/archivos/2224>.

Rodríguez Bereijo, Álvaro. El sistema tributario en la Constitución, Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid, año 12, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992.

Secretaría de Hacienda Distrital. Concepto Jurídico N°1203. Alcaldía Mayor de Bogotá. 2 de agosto de 2010.

Sosa, Edwin Rolando. Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas. Glosario Tributario. Unidad de Dictámenes y Resoluciones. Guatemala, <https://www.gestiopolis.com/glosario-tributario/>.

Transparencia activa. Contribución a la Seguridad aporta \$50.1 millones al Plan El Salvador Seguro. Fecha de publicación 6 de octubre de 2016, disponible en: <http://www.transparenciaactiva.gob.sv/contribucion-la-seguridad-aporta-50-1-millones-al-plan-el-salvador-seguro>

Villegas, Juan. Desarrollo Histórico de la Banca. Revista Jurídica del Banco de la Nación de Argentina, 1979.