

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2011  
PLAN DE ESTUDIOS 1993



CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS REFORMAS A LA LEY  
REGULADORA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACIÓN DE  
ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS SOBRE LA BASE DE LOS  
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO DE:  
**LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

TATIANA ELIZABETH AGUILLÓN VELASCO  
SILVIA MARITZA RECINOS MEJÍA  
RAÚL ALBERTO TAURA

MSC. FRANCISCO OPORTO  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE DE 2011

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO  
VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA  
SECRETARIA GENERAL

LIC. NELSON BOANERGES LÓPEZ CARRILLO  
FISCAL GENERAL INTERINO

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JULIO OLIVO GRANADINO  
DECANO

DR. DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

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

MSC. FRANCISCO OPORTO  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS TODOPODEROSO**

Por su infinito Poder y su inmensa voluntad en que finalizara con éxito este proyecto.

### **A MI MADRE QUE ESTÁ EN LOS CIELOS, LA VIRGEN MARÍA**

Por ser una Madre misericordiosa, Abogada nuestra, intercesora entre Jesús y nosotros, que con su inmenso sacrificio dio ejemplo del mas inmenso amor de madre.

### **A MI MADRE QUE ESTA PRESENTE**

La que es mi Abnegada Madre Doña **EDELMIRA DE JESÚS TAURA HERNÁNDEZ**, a quien le debo todo lo que soy, por demostrarme que con sacrificio y esfuerzo todo es posible, que con sus enseñanzas me ha dado el valor de enfrentarme a la Vida, que con sus consejos me ha instruido a ser mejor persona día a día, y que me ha enseñado a luchar por lo que mas anhelo en la vida, sin importar las dificultades; a ella con todo mi corazón y mi amor.

### **A MIS ABUELOS**

Doña **MARIA BERTA HERNÁNDEZ DE TAURA (Q.D.D.G.)** y don **JOSÉ DAVID TAURA**, por ser un modelo de persona a seguir, llenos de virtudes y sabios consejos que me han ayudado a crecer como persona, por apoyarme en todas las formas en todos mis proyectos y sueños, por enseñarme el valor del Trabajo.

A mi Tía **MIRIAM HAYDEE TAURA HERNÁNDEZ**, quien a pesar de la distancia ha sido como una Madre para mi, por brindarme todo su amor y apoyarme en mis estudios y por demostrarme que por muy fuertes que sean las adversidades, siempre hay una esperanza si nos proponemos salir adelante.

A mi Tía **SANDRA YANIRA LAZO DE GARCÍA**, por apoyarme a lo largo de mi carrera universitaria, por abrir las puertas de su casa, brindarme un techo y darme el cariño y la confianza que solo la familia puede dar.

A mis tíos **RAUL NELSON TAURA, ARNOLDO DAVID TAURA, MARCOS RONY TAURA, Y RODOLFO ALBERTO TAURA**, por todo el apoyo y la confianza depositada en mi a lo largo de mi vida.

Raúl Alberto Taura.

## **AGRADECIMIENTOS.**

A Dios que día a día me ha mostrado que su misericordia es grande, que me enseñó a esperar en su tiempo, que en las pruebas que he pasado a lo largo de mi carrera, en mis angustias y tristezas siempre me ha fortalecido con el poder de su amor.

A mis padres por haber sido mi apoyo moral, espiritual y económico, por creer en mi y haberme dado la oportunidad de prepararme y ser alguien en la vida.

A mi amado esposo e hijo porque fueron la razón y las fuerzas que me llevaron a luchar por mis sueños.

A mis hermanas que siempre han estado a mi lado apoyándome de todas la maneras posibles y dándome siempre palabras de aliento.

A mis demás familiares que siempre estuvieron pendientes de mi y me llevaron en oración.

Y a mis compañeros de tesis por haber trabajado siempre juntos y brindarme su amistad.

Tatiana Elizabeth Aguillón de Escobar.

## **AGRADECIMIENTOS**

### **A DIOS TODOPODEROSO**

Por haber abierto puertas, movido corazones y por haber dado fortaleza a cada uno de los miembros del equipo, para poder finalizar con éxito el Trabajo de Graduación.

### **A MIS ABUELOS Y PADRES.**

Ya que sin ellos hubiese sido imposible llegar a finalizar mi Trabajo de Graduación.

### **A MIS JEFES.**

Por haber mostrado comprensión y sobre todo apoyo cuando busque de ellos.

Y agradezco a mis compañeros por la tolerancia, esfuerzo y apoyo mostrado a lo largo de todo el tiempo que trabajamos juntos para finalizar con éxito el presente Trabajo.

Silvia Maritza Recinos Mejía

## ABREVIATURAS.

AA.VV. ....	Autores Varios.
Art. ....	Artículo.
Cn. ....	Constitución de El Salvador.
CSJ.....	Corte Suprema de Justicia.
D.E. ....	Decreto Ejecutivo.
D.L. ....	Decreto Legislativo.
D.O. ....	Diario Oficial.
ed.....	Edición.
Ed.....	Editorial.
L.Pr.Cn. ....	Ley de Procedimientos Constitucionales
G.L. ....	Gay-Lussac.
Ibid. ....	Igual que la referencia anterior
LIESPYS .....	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LERPCABA .....	Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas

Op. Cit. ....	Opere Citato
p. ....	Página.
pp. ....	Páginas.
Ref. ....	Referencia.
S.E.....	Sin editorial.
S. Ed.....	Sin edición.
S. F. ....	Sin Fecha.
Vol. ....	Volumen.

## INDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN.....	i-iv
CAPITULO 1	
1. REGULACIÓN HISTÓRICA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL DERECHO POSITIVO DE EL SALVADOR	
1.1 Legislación Salvadoreña relacionada a través de la Historia con los Principios del Derecho Tributario.....	1-2
1.2 Legislación Constitucional en relación a los Principios del Derecho Tributario.....	3-10
1.3 Legislación Tributaria en relación a los Principios Tributarios.....	10-11
2. DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	
2.1 Concepto de Principios del Derecho Tributario.....	12-13
2.2 Naturaleza de los Principios del Derecho Tributario.....	13-15
2.3 Ámbito de aplicación de los Principios del Derecho Tributario.....	15-16
3. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.	
3.1 Clasificación Doctrinaria.....	16-17
3.1.1 Principios de Adam Smith.....	18-21
3.1.2 Principios de Adolfo Wagner.....	21-
23	
3.1.3 Principios de Harold M. Sommers.....	23-25
3.1.4 Principios de Fritz Neumark.....	25-28
3.2 Regulación Constitucional de los Principios Tributarios.....	28-30
3.2.1 El Principio de Capacidad Contributiva.....	30-
34	
3.2.2 Principio de Generalidad.....	35-38
3.2.3 Principio de Igualdad.....	38-
42	
3.2.4 Principio de Progresividad.....	43-46
3.2.5 Principio de No	

	Confiscatoriedad.....	46-48
	3.2.6 El Principio de Legalidad	
	Tributaria.....	49-52
CAPITULO 2		
4. EL ESTADO COMO AUTORIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA		
	4.1 El concepto de Estado.....	53-56
	4.2 Elementos del Estado	
	4.2.1 Pueblo.....	56-58
	4.2.2 Territorio.....	58-61
	4.2.3 Poder.....	61-
64	4.2.4 Derecho.....	64-
66	4.3 Funciones y Atribuciones del Estado.....	66-
69	4.4 Estructura Orgánica	
	4.4.1. Los Órganos Fundamentales del Estado.....	69-71
	4.4.2 Gobiernos Departamentales.....	71-72
	4.4.3 Gobiernos Municipales.....	72-
74	4.5 Potestad Tributaria del Estado.....	
74	4.5.1 Definición de Potestad Tributaria del Estado.....	75-76
	4.5.2 Fundamento Doctrinario de la Potestad Tributaria.....	76-78
	4.5.3 Características de la Potestad Tributaria.....	78-82
	4.5.4 Potestad Tributaria Originaria.....	82-83
	4.5.5 Potestad Tributaria Derivada.....	83
	4.6 Límites de la Potestad Tributaria.....	83-84
	4.7 Potestad de Eximir.....	84-85
	4.8 Órganos e Instituciones Estatales que ejercen la Potestad Tributaria	
	4.8.1 La Asamblea Legislativa	
	4.8.1.1 Definición.....	86-87
	4.8.1.1.2 Atribuciones Tributarias Constitucionales de la Asamblea Legislativa.....	87-88
	4.8.1.1.3 Forma en que ejerce la Asamblea Legislativa la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.....	88-91
	4.8.2 Órgano Ejecutivo	
	4.8.2.1 Definición.....	92-93

4.8.2.2	Atribuciones Tributarias Constitucionales del Órgano Ejecutivo.....	93
4.8.2.3	Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.....	93-95
4.8.3	Ministerio de Hacienda	
4.8.3.1	Definición.....	96
4.8.3.2	Atribuciones Constitucionales.....	96-97
4.8.3.3	Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.....	97
4.8.4	Dirección General de Impuestos Internos	
4.8.4.1	Definición.....	97-98
4.8.4.2	Atribuciones.....	98-99
4.8.4.3	Forma en que ejerce la potestad tributaria según los Principios Tributarios.....	99
4.8.5	Dirección General de Renta y Aduanas	
4.8.5.1	Definición.....	100
4.8.5.2	Atribuciones.....	100-101
4.8.5.3	Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios del Derecho Tributario.....	102-103

### CAPITULO 3

#### 5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

5.1	En relación al Impuesto Ad-Valorem.....	104-107
5.2	En relación al Impuesto al Contenido de Alcohol.....	107-108

#### 6. PRINCIPIO DE IGUALDAD

6.1	En relación al Impuesto Ad Valorem.....	108-113
6.2	En relación al Impuesto al Contenido.....	113-117

#### 7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

7.1	En relación al Impuesto Ad Valorem.....	118-119
7.2	En relación al Impuesto al Contenido.....	119-120

#### 8. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

8.1	En relación al Impuesto Ad Valorem.....	120-121
8.2	En relación al Impuesto al Contenido.....	121-123

#### 9. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

9.1	En relación al Impuesto Ad Valorem.....	123-124
9.2	En relación al Impuesto al Contenido.....	124-126

#### 10. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

10.1	En relación al Impuesto Ad Valorem.....	126-128
------	---	---------

10.2 En relación al Impuesto al Contenido.....	128-131
--	---------

#### CAPITULO 4

#### 11. MOTIVOS QUE LLEVARON AL ESTADO A REFORMAR LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN DICIEMBRE DE DOS MIL NUEVE Y SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIEZ

11.1 Antigüedad de la Ley.....	132-134
11.2 Nuevos Planes de Gobierno.....	135-136
11.3 Inefectividad de la primera reforma.....	137-138
11.4 Falta de equidad en las Reformas de 2009.....	138-143

#### 12. FINALIDADES QUE BUSCA EL ESTADO CON LA PUESTA EN MARCHA DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS

12.1 Los Fines Puramente Fiscales de los Tributos.....	143-144
12.1.1 Aumentar la Recaudación Fiscal.....	144-145
12.2 Los Fines Extrafiscales.....	145-150

#### 13. RECAUDACIÓN FISCAL DE LA CERVEZA DESDE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS DE LOS AÑOS DE DOS MIL NUEVE Y DE DOS MIL DIEZ.....

151-155

#### 14. RECAUDACIÓN FISCAL DE LOS LICORES DESDE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS, TANTO DE DOS MIL NUEVE COMO DE DOS MIL DIEZ.....

155-162

#### 15. CONSECUENCIAS SEGÚN LOS SUJETOS DESTINATARIOS DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS DE DICIEMBRE DOS MIL NUEVE Y DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIEZ.....

162-165

#### CAPITULO 5

#### 16. DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD

16.1 Procedimiento a seguir ante la honorable Sala de lo Constitucional al presentar la respectiva Demanda de Inconstitucionalidad.....	166-170
16.2 Fundamento Jurídico de la demanda de inconstitucionalidad.....	170-171

#### 17. PROCESO DE AMPARO

17.1	Definición.....	172-173
17.2	Fundamento Jurídico del Proceso de Amparo.....	173-174
17.3	Procedimiento a Seguir y sujetos que lo pueden solicitar.....	175-178
17.4	Procedencia ó Improcedencia del Proceso de Amparo.....	178-179
18.	LA INAPLICABILIDAD DE LEY	
18.1	Definición.....	179-181
18.2	Fundamento jurídico.....	181-188
19.	PROCESO DE REFORMA DE LEY	
19.1	Definición y Fundamento jurídico.....	188-189
19.2	Sujetos que la pueden proponer y motivos posibles....	189-190
19.3	Procedimiento y trámite a seguir.....	191-192
CAPITULO 6		
20.	PREÁMBULO.....	193
21.	DERECHO MEXICANO VIGENTE: LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS	
21.1	Naturaleza Jurídica y Objeto.....	193-194
21.2	Ámbito de aplicación.....	194-195
21.3	Clasificación y calidad de los alcoholes.....	195-196
21.4	Referente a la importación y exportación de alcohol y bebidas alcohólicas.....	196-197
21.5	De los Impuestos Sanciones y Procedimientos (Hecho Generador, momento en que se causa el impuesto, impuesto, tasa o alícuota).....	197-199
21.6	Obligaciones tributarias.....	199-200
21.7	Infracciones y Sanciones.....	200
22.	DERECHO VENEZOLANO VIGENTE: LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS.	
22.1	Naturaleza Jurídica.....	200-201
22.2	Ámbito de Aplicación.....	201
22.3	Clasificación y Calidad de los alcoholes.....	201-202
22.4	De las importaciones y exportaciones de alcohol y de las bebidas alcohólicas.....	202
22.5	De los Impuestos y Sanciones (Hecho Generador, Momento en que se causa el Impuesto, Tasa o Alícuota).....	203-206
22.6	Obligaciones Tributarias.....	206-207
22.7	Infracciones y Sanciones.....	207
23.	ANALISIS COMPARATIVO DE LA LERPCABA CON LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y LA LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS.....	207-214

CONCLUSIONES.....	215-218
RECOMENDACIONES.....	219-220
BIBLIOGRAFIA.....	221-234
ANEXOS.....	235

## INTRODUCCIÓN

A través del tiempo las condiciones, hechos y actos jurídicos que se regulan con las Leyes evolucionan junto al ser humano, por lo cual el Derecho tiene que estar en un constante cambio, en su afán de servir como una herramienta útil a la Humanidad.

La Presente Investigación se ha realizado para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas, la cual se denomina: “CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS, SOBRE LA BASE DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”; el propósito de realizar la investigación sobre dicho tema radica en presentar un estudio socio-jurídico acerca de la aplicación de los Principios del Derecho Tributario en las nuevas reformas hechas en Diciembre de dos mil nueve y septiembre de dos mil diez a la Ley antes mencionada, pues dichas reformas produjeron consecuencias en los sujetos destinatarios de la misma.

Dentro de los objetivos que se persiguen con la presente Tesis imprescindible es presentar y dar a conocer cuales son las reformas realizadas a La Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, pues su contenido es la punta de lanza de la investigación realizada durante este proceso de graduación; asimismo, se presenta la Teoría General de los Principios del Derecho Tributario relacionada con la ley en estudio, la cual se ha tomado como una base teórica a fin de encontrar vulneraciones a Principios de carácter Tributario y las diversas consecuencias que han acarreado las reformas realizadas.

La Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas es una Ley que nace para regular aspectos relativos

al funcionamiento, registros sanitarios, controles de calidad, pago de impuestos, y garantías al consumidor, todo ello, relacionado con la producción, elaboración y venta de alcohol etílico y bebidas alcohólicas. Dicho cuerpo legal está basado en Principios de carácter Tributario, pues al pertenecer a tal área del Derecho está sujeta a sus Principios.

Importante es conocer cuales fueron los motivos o causas que impulsaron al Estado de El Salvador a realizar reformas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, pues con ello se logra profundizar respecto a los supuestos de hecho que pudieron haber cambiado, o las condiciones de carácter coyuntural ya sea económico, social o de otra índole que hayan variado por razón del paso del tiempo, pues como tal, El Salvador no está exento a fenómenos como crisis económicas y problemas sociales como la delincuencia.

El Estado como corporación de Derecho Público, tiene facultades o potestades, una de ellas es la llamada Potestad Tributaria, conocida anteriormente como Poder Tributario, basada en la idea de la Soberanía del Estado mismo, la cual consiste en la facultad que tiene el Estado de imponer o establecer Tributos por virtud de una ley; es de suma importancia conocer de que manera el Estado hace uso de esa Potestad, pues como tal se impone a sus Gobernados en el ejercicio de sus facultades.

En materia Tributaria, el Estado persigue fines fiscales, pero también busca el logro de fines extra fiscales, es decir, que no solo busca puramente la obtención de recursos para las arcas y funcionar como tal, sino que con esos recursos busca el bienestar de sus habitantes destinándolos a otras áreas sociales como salud, educación y programas de beneficencia, pero también pueden ser otro tipo de fines no fiscales, como por ejemplo aumentar el consumo de productos nacionales contra

los productos importados, en razón de cargar con más Tributos a dichos productos, dependiendo también de los Tratados Internacionales y Convenios sobre Comercio celebrados por los Estados.

Una vez en vigencia las Reformas a la Ley en estudio, es menester determinar el grado de efectividad de las mismas, pues con la aplicación de ellas tiene que haber alguna incidencia en los hechos y actos objeto de regulación, en razón que si se aumenta la recaudación de tributos por parte del Estado, se estaría ante una buena efectividad, caso contrario sería ineficiente y por ende entregará malos resultados al Estado.

Los sujetos destinatarios de las Leyes tienen la posibilidad de hacer uso de los mecanismos procesales que las mismas Leyes garantizan, a fin de tener herramientas de las cuales puedan hacer uso en caso de existir alguna vulneración de Derechos reconocidos por la Constitución y las leyes secundarias, de igual forma el Derecho Internacional ofrece herramientas para regular algunos aspectos relacionados con la investigación que se ha realizado, pues se han encontrado legislaciones extranjeras en las cuales se regulan hechos similares a los descritos en las reformas a la Ley en estudio.

El Objetivo principal de la investigación radica en determinar si con las nuevas reformas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas se han vulnerado los Principios del Derecho Tributario, y por ende dicha vulneración pudiera trascender del aspecto puramente teórico al aspecto práctico e incidir en algún Derecho de los destinatarios de las Leyes.

La presente investigación, está compuesta de seis capítulos, en los cuales se desarrolla ampliamente el tema investigado, ya que en el capítulo uno se encuentra la Regulación Histórica de los Principios Tributarios en la

Legislación Salvadoreña, así como generalidades teórico-conceptuales de los mismos, de gran importancia es conocer la regulación histórica de los Principios Tributarios, pues se aprecia la evolución del Derecho como tal.

En el capítulo dos, se encuentra la Potestad Tributaria del Estado, junto a otros conceptos tales como definiciones de lo que es Estado, los elementos del Estado, sus funciones y atribuciones, estructura orgánica así como las Instituciones que representan al Estado en el uso de su Potestad Tributaria. En el capítulo tres se aborda el análisis de la aplicación de los Principios del Derecho Tributario en las nuevas reformas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, pues como tal, es necesario mediante un análisis jurídico determinar en que medida se han tomado en cuenta los Principios Tributarios en la Ley antes dicha.

En los capítulos cuatro y cinco, se presenta la efectividad de las reformas en relación a los llamados fines fiscales y extrafiscales del Estado, pues no solo de la recaudación propiamente dicha el Estado realiza sus funciones, sino que con fines de carácter no fiscal, logra el alcance de otros objetivos; sin olvidar los mecanismos Constitucionales que tienen los sujetos destinatarios de la Ley antes mencionada para impugnarla, pues se hace necesario del uso de instrumentos previstos por las leyes para poder impugnar o revocar decisiones y hasta cuerpos normativos cuyas disposiciones constituyan alguna vulneración de Derechos fundamentales.

Para finalizar, en el capítulo seis se plantea la parte del Derecho Comparado, pues países de América Latina como México y Venezuela tienen dentro de su legislación Leyes que regulan los mismos hechos que la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, con algunas diferencias y también con semejanzas a

la legislación Salvadoreña, por lo cual se hará la respectiva comparación y análisis.

Es así como se presenta de forma introductoria el tema de investigación desarrollado en este Proceso de Graduación, por lo cual en las próximas páginas el lector podrá observar cada uno de los objetivos y propósitos que se busca alcanzar, dando así un instrumento útil en la investigación Tributaria.

# **CAPITULO I: REGULACION DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA Y GENERALIDADES TEORICO-CONCEPTUALES DE LOS MISMOS.**

## **1. Regulación histórica de los Principios del Derecho Tributario en el Derecho Positivo de El Salvador.**

### **1.1 Legislación Salvadoreña relacionada a través de la Historia con los Principios del Derecho Tributario.**

En el año de 1824 se creó la Primera Constitución de El Salvador<sup>1</sup> y en esta ya se encontraban Principios del Derecho Tributario, en los Arts. 74, 75, 76 y 77, así sucesivamente se crearon una serie de Constituciones las cuales no se abordarán en este momento ya que se tratará la evolución de los Principios del Derecho Tributario en las Constituciones de El Salvador en el siguiente numeral (1.1.1).

Posteriormente en el año de 1916 se creó el primer Código Fiscal<sup>2</sup>, el cual por excelencia contenía una serie de Principios propios del Derecho Tributario en los Arts. 275, 292 y 296<sup>3</sup>.

Después de haber aplicado los Principios del Derecho Tributario en estos cuerpos normativos, se creó El Reglamento de Licores<sup>4</sup>, en el cual se puede encontrar los Principios Del Derecho Tributario en los Arts. 53, 84, 85, 87, 101, entre otros.

---

<sup>1</sup> **BIBLIOTECA JURIDICA**, *Libros*, en <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1575/9.pdf>, sitio visitado el 04 de enero de 2011.

<sup>2</sup> **TITULO IX DEL CODIGO FISCAL**, D.L. N°. 110-13-IX-65, del 15 de noviembre de 1916, D.O. N°. 171, Tomo 81, del 15 de noviembre de 1916.

<sup>3</sup> **DIARIO OFICIAL**, *Diarios*, en [http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/1916/1916-4T/1916-4T\\_Parte11.pdf](http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/1916/1916-4T/1916-4T_Parte11.pdf), p. 2416, sitio visitado el 19 de noviembre de 2010.

<sup>4</sup> **DIARIO OFICIAL**, *Diarios*, en [http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/1916/1916-4T/1916-4T\\_Parte11.pdf](http://www.diariooficial.gob.sv/diarios/1916/1916-4T/1916-4T_Parte11.pdf), p. 2420, sitio visitado el 19 de noviembre de 2010.

Otra Ley que en la actualidad se encuentra derogada ó abrogada<sup>5</sup>, pero es importante mencionarla, es la Ley sobre venta de Aguardiente en Envases Oficiales<sup>6</sup>, de la cual en el Art. 1 se puede denotar el espíritu del Principio de Legalidad al dictar “Por la presente Ley se establece en la República la venta de aguardiente en envases oficiales, cerrados con cierre de seguridad<sup>7</sup>”, ya que determina la forma en que se tendrá que vender el producto al consumidor y en el Art. 2, 12 y 13, además del Principio de Legalidad se encuentra el de Generalidad al dictar reglas claras de cómo se debe realizar el comercio con el aguardiente, las situaciones que se tomarán como infracciones a la Ley en comento, y como será sancionado el que cometa las infracciones.

La siguiente Ley que se encuentra derogada pero que contiene los Principios en estudio es la Ley de Impuesto Sobre Cervezas y Bebidas Gaseosas<sup>8</sup>, muy fácilmente en el Art. 1 se puede encontrar el Principio de Igualdad, y Justicia al dictar: “todas las bebidas alcohólicas de fabricación nacional o extranjera, se establece un impuesto al contenido alcohólico<sup>9</sup>”, en el Art. 8 “Los obligados al pago del impuesto que proporcionaren datos falsos o inexactos para su determinación, ... serán sancionados... según la capacidad económica del infractor<sup>10</sup>”, se encuentra claramente el Principio de Legalidad, y el de Capacidad Económica.

---

<sup>5</sup> En la actualidad no existe diferencia entre ambos términos, sin embargo antiguamente se conocía que la derogación se daba cuando se abolía parcialmente la Ley y la abrogación cuando se abolía totalmente la Ley.

<sup>6</sup> **LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN ENVASES OFICIALES**, D.L. N°. 640, del 22 de febrero de 1996, D.O. N°. 47, Tomo 330, del 7 de marzo de 1996.

<sup>7</sup> **Ibíd.**, p. 1.

<sup>8</sup> **LEY DE IMPUESTO SOBRE CERVEZA Y BEBIDAS GASEOSAS**, D.L. N°. 641, del 22 de febrero de 1996, D.O. N°. 47, Tomo 330, del 7 de marzo de 1996.

<sup>9</sup> **Ibíd.**, p.1.

<sup>10</sup> **Ibíd.**, p. 2.

## **1.2 Legislación Constitucional en relación a los Principios del Derecho Tributario.**

En El Salvador así como en toda Nación en busca de soberanía ha existido una diversidad de Constituciones, las cuales han ido superando una a otra en su cuerpo normativo, ya sea en sus garantías, derechos, deberes o en la aplicación de Principios, ya que esta es la evolución que debe tener todo cuerpo legal.

Es así como en el año 1824 se decreta la Primera Constitución de El Salvador<sup>11</sup> como cuerpo primario, lo que es igual a, aquella que se encuentra en la cúspide y sobre cualquier otra Ley, decreto, código o reglamento en vigencia a esa fecha.

En esta Constitución se encuentra el Art. 9., que literalmente dicta "...los Salvadoreños... deben: 3. Contribuir con proporción de sus haberes a los gastos del Estado y federación...<sup>12</sup>", Existiendo en este artículo aplicación del Principio Tributario de Capacidad Económica, es una regulación que le impone al salvadoreño una obligación de contribuir con el Estado pero de conformidad a la capacidad económica de la persona.

En esa misma Constitución se encuentra el Art. 29, "Son atribuciones propias del Congreso: 9. Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios y el cupo del Estado...<sup>13</sup>," en el cual se puede determinar el Principio Tributario de Legalidad.

---

<sup>11</sup> **CONSTITUCIÓN DE EL SALVADOR 1824**, Op. Cit., p. 10.

<sup>12</sup> **Ibíd.**, p. 11.

<sup>13</sup> **Ibíd.**, p. 13.

**A esta Constitución le siguió la de 1841**<sup>14</sup>, la cual en su Art. 22, dicta “Levantar contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción...<sup>15</sup>”, se puede observar la implementación del Principio Tributario de Generalidad, y Capacidad Económica, y el Art. 32 Cn., “Todo proyecto de ley puede tener origen en cualquiera de las dos Cámaras, mas solo la de Diputados puede iniciar las leyes de contribución o impuestos<sup>16</sup>.”, contiene el Principio de Legalidad.

**La siguiente Constitución fue la de 1864**<sup>17</sup>, y al igual que la anterior encontramos Principios del Derecho Tributario, en su Art. 28, el cual dicta “Corresponde al Poder Legislativo: 5. Imponer contribuciones a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción..., fijando la cantidad que se necesite, señalando el máximun y minimun con que cada propietario deba contribuir según su fortuna...<sup>18</sup>”, encontrando así Principios del Derecho Tributario, los cuales son Generalidad, Capacidad Económica, Igualdad (desde el punto de vista tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales), Progresividad, dentro de este artículo en el Numeral 1, se encuentra el Principio de Legalidad. Como se puede observar, de las primeras dos Constituciones a esta tercera existe un cambio ya que se considera la totalidad de los Principios del Derecho Tributario, y de solo aplicar el Principio de Generalidad, Capacidad Económica y Legalidad, evoluciona y en la lectura de estos dos numerales se pueden desglosar los cinco Principios del Derecho Tributario.

---

<sup>14</sup> **BIBLIOTECA JURIDICA,** Libros, en <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1575/10.pdf> [www.bibliojuridica.org/libros/4/1575/9.pdf](http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1575/9.pdf), sitio visitado el 04 de enero de 2011.

<sup>15</sup> **Ibíd.**, p. 29.

<sup>16</sup> **Ibíd.**, p. 30.

<sup>17</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1864**, D. C. Sin Número, del 14 de abril de 1864, D.O. N° 26, Tomo I, del 14 de abril de 1864, p. 1.

<sup>18</sup> **Ibíd.**, p. 3.

**Constitución de 1871**<sup>19</sup>, contenía el Art. 15, el que guarda una variante la cual es que determina claramente que los extranjeros no quedan exentos de cancelar impuestos y contribuciones por sus bienes, y el mismo artículo dicta en su inciso segundo “La circunstancia de casarse un extranjero con salvadoreña, no quita ésta su calidad de salvadoreña, ni sus bienes quedan eximidos de los impuestos y contribuciones a que están sujetos los de los demás salvadoreños<sup>20</sup>”, observándose de forma más clara el Principio Tributario de Generalidad.

En el Art. 36 inc. 5 Cn., se encuentra las atribuciones de carácter Tributario que corresponde al Poder Legislativo, siendo la siguiente: “Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción<sup>21</sup>”, encontrándose el Principio de Capacidad Económica, y en el Art. 85 Cn., “No se podrá exigir ninguna clase de contribuciones ni impuestos que no se hallen determinados con anterioridad por la ley<sup>22</sup>”, encontrándose el Principio de Legalidad. Dando un paso atrás ya que no se encuentra el Principio de Progresividad.

**En la Constitución de 1872**<sup>23</sup>, se puede observar un claro retroceso en la aplicación de los Principios del Derecho Tributario en comparación a la Constitución de 1864, ya que solo existen dos Artículos, el 16 Cn., que dicta: “La circunstancia de casarse una salvadoreña con extranjero, no quita a aquella su calidad de salvadoreña, ni sus bienes quedan eximidos de los

---

<sup>19</sup> **ORGANO JUDICIAL-FISCALIA GENERAL DE LA REPUBLICA, PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA MINISTERIO DE JUSTICIA**, *Las Constituciones De La República De El Salvador 1824-1962*, Publicación de la unidad Técnica Ejecutora U.T.E., El Salvador, 1993, p. 70.

<sup>20</sup> **Ibíd.**, p. 72.

<sup>21</sup> **Ibíd.**, p. 77.

<sup>22</sup> **Ibíd.**, p. 91.

<sup>23</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1872**, D.C. Sin Número, del 16 de noviembre de 1872, D.O. N° 80, Tomo 1, del 9 de noviembre de 1872, p. 1.

impuestos y contribuciones a que están sujetos los de los naturales<sup>24</sup>”. Y el Art. 69 Cn.: “Corresponden al Poder Legislativo: 4. Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción...<sup>25</sup>”, y en ellos solo se pueden apreciar el Principio de Generalidad, Legalidad y Capacidad Económica.

**En la Constitución de 1880**<sup>26</sup>, es básicamente igual a la de 1872 en cuanto a la aplicación de los Principios del Derecho Tributario ya que lo único que cambia es la ubicación dentro de la Constitución, encontrándose ahora el mismo texto que en la Constitución anterior, solo que en los Arts. 13 y 66 Cn.<sup>27</sup>, es decir que los únicos Principios que se pueden advertir son: Generalidad, Legalidad y Capacidad Económica.

**En la Constitución de 1883**<sup>28</sup>, se encuentran tres artículos en los que existe aplicación del Derecho Tributario, los cuales son: Art. 6 “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente y para el servicio público<sup>29</sup>”.

Art. 42 Cn., “La circunstancia de casarse una salvadoreña con extranjero no quita a aquélla su calidad de salvadoreña, ni sus bienes quedan eximidos de los impuestos y contribuciones a que están sujetos los de los naturales<sup>30</sup>.”

Art. 62 Cn., “Corresponde al Poder Legislativo: 4. Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas, con la debida proporción;...<sup>31</sup>”

---

<sup>24</sup> **Ibíd.**, p. 1.

<sup>25</sup> **Ibíd.**, p. 2.

<sup>26</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1880**, D.C. Sin Número, del 22 de febrero de 1880, D.O. N° 46, Tomo 8, del 22 de febrero de 1880, p. 183.

<sup>27</sup> **Ibíd.**, pp. 183 y 185.

<sup>28</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1883**, D.C. Sin Número, del 8 de diciembre de 1883, D.O. N° 285, Tomo 15, del 8 de diciembre de 1883, p. 1173.

<sup>29</sup> **Ibíd.**, p. 1173.

<sup>30</sup> **Ibíd.**, p. 1174.

En estos artículos existen implícitos cuatro Principios del Derecho Tributario, los cuales son Legalidad, Capacidad Económica, Igualdad, Generalidad. Dándose así nuevamente una evolución hacia la aplicación de los Principios del Derecho Tributario en la Constitución, solo quedando fuera el Principio de Progresividad.

**Constitución de 1886**<sup>32</sup>, en ella no se encuentra la disposición que regula sobre, el pago de impuestos y contribuciones de los bienes del extranjero que se casa con salvadoreña, por tanto se puede inferir que existió un retroceso respecto al Principio Tributario de Generalidad.

Los artículos 6 y 68 de la Constitución, dictan:

Art. 6 Cn., “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público<sup>33</sup>”. Se encuentra el Principio de Legalidad y en el Art. 68 Cn., “Son atribuciones del Poder Legislativo: 12. Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción si fueren directos...<sup>34</sup>”; Solo se puede observar el Principio de Capacidad Económica.

**Constitución de 1939**<sup>35</sup>, en esta Constitución existe un cambio al crear la norma, ya que se realiza de una manera mas elaborada, pues la experiencia de las Constituciones anteriores dan paso a una mejor regulación, y es así que se encuentra el Art. 24 “Solamente podrán imponerse contribuciones en virtud de una ley y para el servicio público...” Como se puede observar en esta línea de ideas se aplica el Principio de Legalidad, sigue el Artículo y

---

<sup>31</sup> **Ibíd.**, p. 1175.

<sup>32</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1886**, D.C. Sin Número, del 13 de agosto de 1886, D.O. N° 185, Tomo 21, del 17 de agosto de 1886, p. 889.

<sup>33</sup> **Ibíd.**, p. 889.

<sup>34</sup> **Ibíd.**, p. 892.

<sup>35</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1939**, D.C. Sin Número, del 20 de enero de 1939, D.O. N° 15, Tomo 126, del 20 de enero de 1939, p. 149.

dicta "...La base del Sistema Tributario será la distribución equitativa y justa de las cargas en relación con las capacidades económicas de los contribuyentes<sup>36</sup>". En las líneas anteriores se denota claramente el Principio de Capacidad Económica.

En el Art. 77 "Corresponde a la Asamblea Nacional: 19. Decretar impuestos y contribuciones, en relación equitativa y justa, sobre toda clase de bienes y rentas...<sup>37</sup>"; Se aprecia el Principio de Legalidad.

**Constitución de 1945<sup>38</sup>**, en comparación a la Constitución anterior, respecto de los Principios de Legalidad y Capacidad Económica no existe ningún tipo de variación en su contenido. Sin embargo difiere en su ubicación ya que estos se encuentran en los Arts. 6 y 68 Cn.<sup>39</sup>

**Constitución de 1950<sup>40</sup>**, respecto a las dos últimas Constituciones la presente no tiene ningún cambio en esencia, por lo tanto se puede advertir un estancamiento por un período de doce años, en la aplicación de los Principios del Derecho Tributario.

Los Artículos en mención contienen los Principios Tributarios de Legalidad y Capacidad Económica.

Art. 46 Cn., "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 15. Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en

---

<sup>36</sup> **Ibíd.**, p. 150.

<sup>37</sup> **Ibíd.**, p. 151.

<sup>38</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1945**, D. N° 251, del 30 de noviembre de 1945, D.O. N° 262, Tomo CXXXIX, del 30 de noviembre de 1945, p. 4047.

<sup>39</sup> **Ibíd.**, pp. 4046 y 4049.

<sup>40</sup> **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE EL SALVADOR DE 1950**, D.C. N° 14, del 8 de septiembre de 1950, D.O. N° 196, Tomo 149, del 8 de septiembre de 1950.

relación equitativa;...<sup>41</sup>”, y el Art. 119 Cn., “*No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.*”<sup>42</sup>”

**Constitución de 1962**<sup>43</sup>, al igual que las últimas tres Constituciones, apenas tienen una regulación de las contribuciones, y por lo tanto aplicación de los Principios del Derecho Tributario, siendo estos el de Capacidad Económica y Legalidad.

Art. 47 Cn., “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 15. Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa<sup>44</sup>; y Art. 119. “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público<sup>45</sup>.”

**Constitución de 1982**<sup>46</sup>, respecto a ella solo existe un Principio el cual es el de Legalidad; Encontrándose en el Art. 131 “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6º Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa;...” y 204 Cn., “La autonomía del municipio comprende: 1º. Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una Ley general establezca”, en ambos artículos se ve reflejado el Principio de Legalidad como una manifestación exclusiva que tienen tanto la Asamblea Legislativa como los Municipios, y el Art. 231 Cn “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una Ley y para el Servicio Público<sup>47</sup>”, en este artículo se hace uso del Principio de Legalidad de

---

<sup>41</sup> *Ibíd.*, p. 3106.

<sup>42</sup> *Ibíd.*, p. 3109.

<sup>43</sup> **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE EL SALVADOR DE 1962**, D. C. N° 6, del 8 de enero de 1962, D.O. N° 110, Tomo 194, del 16 de enero de 1962.

<sup>44</sup> *Ibíd.*, p. 387.

<sup>45</sup> *Ibíd.*, p. 404.

<sup>46</sup> **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1982**, D. N° 38, D. C. N° 3, del 26 de abril de 1982, D.O. N° 75, Tomo 275, del 26 de abril de 1982.

<sup>47</sup> *Ibíd.*, pp. 520, 542 y 546.

la Norma, puesto que solo por medio de una Ley se podrá imponer contribuciones.

En conclusión se puede manifestar que todas las Constituciones de El Salvador han contenido Principios del Derecho Tributario, sin embargo la Constante ha sido recoger los Principios de Legalidad, Capacidad Económica, y Generalidad.

No obstante lo anterior, también han sido retomados los Principios de Igualdad, y Progresividad.

Una Constitución debe recopilar normas fundamentales, lo que no quiere decir que desarrollará todos los Principios y menos de una materia determinada, ya que esa función le corresponde a la Ley Especial de la materia que se trate, por ello determinar si existió una evolución ó no de los Principios del Derecho Tributario en las Constituciones de El Salvador sería irresponsable, y menos si solo se le da lectura a las Constituciones, ya que estas son la pieza principal del ordenamiento Jurídico pero quien la desarrolla es la Ley especial, por lo tanto se tendría que hacer un estudio para determinar lo antes mencionado, pero ese no es el objetivo de la presente Tesis.

### **1.3 Legislación Tributaria en relación a los Principios Tributarios.**

En el Derecho Tributario<sup>48</sup> como en toda rama del Derecho se aplican los Principios Constitucionales, ya que de no ser así se caería en una Inconstitucionalidad.

---

<sup>48</sup> Es el conjunto de Normas Jurídicas que regulan lo vertiente a los Tributos.

En El Salvador, como en todos los países de Derecho ha existido una regulación de las contribuciones de los habitantes por medio de Código Tributario.

El primer Código Tributario que se conoció fue el de 1916, que llevaba por nombre Título IX del Código Fiscal<sup>49</sup>, el cual parece haber nacido para regular la industria del licor, y se puede encontrar aplicación de los Principios del Derecho Tributario en los Arts. 275, 292 y 296, a este código lo complementaron una serie de Leyes por ejemplo la Ley sobre venta de aguardiente en envases oficiales, el Reglamento a la Ley sobre venta de Aguardiente en Envases Oficiales, el Reglamento de Licores<sup>50</sup> entre otras.

El código que le precede es el Código Tributario del año dos mil, que entró en vigencia el uno de enero de dos mil uno, en el cual se encuentran mencionados taxativamente los Principios del Derecho Tributario, en el Art. 3, sin embargo la aplicación de los mismos se encuentra entre otros artículos en los siguientes:

Art. 23 lit. a) CTb, en este artículo claramente se encuentra el Principio de Capacidad Económica; Art. 35 CTb, en este se encuentra el Principio de Legalidad; Art. 43 CTb, se encuentra el Principio de Igualdad; Art. 66 CTb, se encuentra el Principio de Justicia; Art. 70 CTb, en este se encuentra el Principio de Economía; Art. 74 CTb<sup>51</sup>, se encuentra el Principio de Eficacia; a éste código le han seguido una serie de reformas, pero sigue estando vigente en la actualidad

## **2. Definición de los Principios del Derecho Tributario.**

### **2.1 Concepto de Principios del Derecho Tributario.**

---

<sup>49</sup> TITULO IX DEL CODIGO FISCAL, Op. Cit., p. 1.

<sup>50</sup> RODRIGUEZ TURCIOS, Otilio Emigdio, "Breves comentarios al Código Fiscal Salvadoreño", *Tesis Doctoral*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1975, p. 20.

<sup>51</sup> CODIGO TRIBUTARIO, D.L. N°. 233, de 16 de Diciembre de 2009, D.O. N°. 239, Tomo 385, del 21 de Diciembre de 2009, pp. 32, 37, 42, 44, 52, 53.

Antes de iniciar un estudio sistemático de los Principios del Derecho Tributario es importante referirnos a los Principios Constitucionales pues son los Principios aludidos en la Constitución expresamente, como marco general para el Sistema Tributario.

Como dice Cazorla Prieto, los Principios son “ideas, fuerza, capaces de resumir en torno a sí, en armónica y coherente unidad, toda la acción sucesiva del Estado”. Agrega el tratadista español que “los Principios Constitucionales son las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia Constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate<sup>52</sup>”.

Por otra parte, los Principios formales del Derecho Tributario recogidos en la Constitución son, de acuerdo a Bayona y Soler “en realidad normas sobre la producción normativa o normas de atribución de competencia entre los Poderes del Estado”. Podría no obstante, “admitirse su carácter de Principio si tal consideración se formula respecto de las normas básicas con arreglo a las cuales la Constitución configura la organización de la Hacienda Pública<sup>53</sup>”.

Agregan dichos autores que “en relación con los llamados Principios Materiales, que pretende asumir la idea de la justicia en diversas manifestaciones de la Actividad Tributaria, estamos, en principio, de acuerdo con las denuncias del carácter garantista que hasta ahora ha acompañado al reconocimiento constitucional de dichos Principios. No obstante debemos añadir que, en nuestra opinión, el problema de la justicia Tributaria debe ir

---

<sup>52</sup> **CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA**, Citado por **ALVARO MAGAÑA**, en: *Derecho Constitucional Financiero Salvadoreño*, Editorial Corte Suprema de Justicia, San Salvador, p. 45.

<sup>53</sup> **KURI DE MENDOZA, SILVIA LISSETTE**, et. al., *Manual de Derecho Financiero*, S.Ed., San Salvador, 1993, p. 167.

incluso mas allá del pronunciamiento Constitucional en materia de gasto público, ya que debe plantearse en relación con las distintas manifestaciones de la actividad financiera y no solo en aquellas que supongan una detracción coactiva de las economías particulares<sup>54</sup>.

## 2.2 Naturaleza de los Principios del Derecho Tributario.

La relación Tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro pasivo (Contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que este debe destinar a la satisfacción del gasto público.

La relación Tributaria es de Derecho Público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es Público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios exorbitantes, además, su contenido no es únicamente el pago. “La relación Tributaria es también de naturaleza legal que da lugar a un vínculo obligación personal y por ultimo la relación Tributaria no es causal, su único origen es la soberanía del Estado.”<sup>55</sup>

Su naturaleza es de Derecho Público, por que su finalidad es Pública, satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es Público, la soberanía del Estado.

---

<sup>54</sup> **Ibíd.**, p. 245.

<sup>55</sup> **MARGAIN MANAUTOU, EMILIO**, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 9ª edición, Porrúa, México, 1989, p. 276.

Se considera que es legal, porque únicamente surge por disposición de la Ley o por disposición que Constitucionalmente le sea equiparable y no existe otra forma por la que pueda establecerse y determinarse la cuantía de la obligación y su forma y época de pago.

Se considera que no es causal por que jurídicamente no es necesario que exista causa alguna para la creación y cobro de la contribución, su único fundamento es la soberanía del Estado.<sup>56</sup>

La Materia Tributaria se Constitucionaliza con el propósito de infundirle mayor estabilidad y fijeza. Se aspira a que las normas jurídicas de rango no Constitucional no puedan alterar ciertos Principios a los que se atribuye un carácter configurador del sistema. Su alteración solo podrá producirse, en su caso, por el mismo poder que lo estableció, el poder constituyente, del que emana la norma suprema del ordenamiento, situada en el primer rango de la jerarquía.

La eficacia limitativa de los Principios contenidos en las normas Constitucionales resultaría, sin embargo, muy limitada si se aceptara la opinión de algún sector de la doctrina que niega a estas normas el carácter de preceptos inmediatamente aplicables y los reduce a meros criterios directivos u orientadores, necesitados de desarrollo legislativo<sup>57</sup>.

Los Principios Constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los Poderes del Estado y ninguno de ellos puede infringirlos so pena de invalidez de sus actos. De ahí que dichos Principios constituyen límites al

---

<sup>56</sup> **CATARINA, ESQUERSI,** *Documentos,* en: [http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/r/ojas\\_o\\_v/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/r/ojas_o_v/capitulo2.pdf), sitio visitado el 6 de febrero de 2011.

<sup>57</sup> **Ibíd.**

ejercicio del Poder Fiscal.<sup>58</sup>

### **2.3 Ámbito de aplicación de los Principios del Derecho Tributario.**

Los Principios que norman, o mejor dicho para destacar este aspecto, limitan el poder impositivo, han llegado a Constitucionalizarse en algunos casos y en consecuencia, al más alto nivel jerárquico de las fuentes de las normas, constituyen el marco fundamental del ordenamiento jurídico aplicable a los tributos. 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.

Comenta Cazorla Prieto, que para Mortati tienen carácter directamente normativo, y una eficiencia susceptible de desplegarse según una doble dirección: 1) los que han encontrado desarrollo en otras normas tienen una eficiencia propia, en cuanto que el interprete debe referirse a ellos para encontrar los criterios que le ayuden a superar incertidumbres o a colmar lagunas que puedan encontrarse en su aplicación; 2) el resto de los Principios influyen también en la interpretación en la parte susceptible de repercutir, del sistema de normas vigentes y del mismo modo operan frente al legislador, a quien imponen la obligación de crear los institutos y de emitir las reglas materiales idóneas para darles actuación.

Según César Gamba Valega, la Potestad Tributaria constituye el Poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o dado el caso de forma

---

<sup>58</sup> **Ibíd.**

arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el orden jurídico, sean estos de orden Constitucional o legal<sup>59</sup>.

Los Principios Constitucionales Financieros deben ser la instrumentación de los Principios generales básicos de un Ordenamiento Constitucional, serán interpretados en el marco configurado por estos y al presentarse duda sobre sus alcances, deberá tomarse en consideración que forman parte de un sistema general, en el cual, todas las disposiciones deben orientarse a lograr la mayor eficacia y realización de los grandes objetivos del esquema jurídico superior del Estado.

### **3. Criterios de Clasificación de los Principios del Derecho Tributario.**

#### **3.1 Clasificación Doctrinaria.**

Para hablar sobre la clasificación de los Principios Tributarios es necesario según Giannini definir que es el Derecho Tributario, y es que el Derecho Tributario es aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los Principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos<sup>60</sup>.

Se entiende entonces, que el Derecho Tributario no está conformado exclusivamente por las Normas Jurídicas que rigen las diferentes relaciones jurídicas, sino que también por un conjunto de postulados, cánones, directrices, principios o máximas de la imposición, los cuales el jurista Fritz Neumark bautiza con el nombre de Preceptos del deber ser que se formulan

---

<sup>59</sup> **GAMBA VALEGA, CESAR**, *et. al.*, *Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios*, S.ed., Editorial Ara, Lima, 2007, p. 43.

<sup>60</sup> **GIANNINI, A.D.**, *Instituciones de Derecho Tributario*, S.ed., Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 7.

a fin de lograr la realización de determinados objetivos, no importando si son de naturaleza técnica o de naturaleza práctica<sup>61</sup>.

Es así como los tratadistas Adam Smith, Harold Sommers, Fritz Neumark y Adolfo Wagner en sus estudios han formulado y enunciado una serie de Principios teóricos basados en nociones de Justicia y Equidad, que a su criterio deben ser la base del orden Jurídico Tributario.

Tal es el caso, que el origen de los Principios que actualmente son respetados y observados, tanto por los Legisladores como por la Doctrina se encuentran en las ideas formuladas por el Ilustrísimo Economista de origen Inglés Adam Smith, exactamente en el Libro V de su Conocida obra Una investigación sobre la naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones.

Es de destacar que estos Principios han influenciado no solo a los mas grandes tratadistas de la historia, sino también a las diferentes Legislaciones Constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales<sup>62</sup>, y se complementan con otros posteriormente elaborados por la doctrina, como es el caso de los Principios de la Imposición presentados por Adolfo Wagner en el libro Tratado de la Ciencia de las Finanzas. Los propuestos por Harold M. Sommers en su obra titulada Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Y los expuestos por el tratadista de origen Alemán Fritz Neumark en el libro Principios de la Imposición.

### **3.1.1 Principios de Adam Smith**

El Economista de origen Inglés Adam Smith desarrolló los Principios elementales a los que deben sujetarse todas las Normas Jurídico-Tributarias

---

<sup>61</sup> **NEUMARK, FRITZ**, *Principios de la Imposición*, S.ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 24.

<sup>62</sup> **ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO**, *Derecho Fiscal*, S.ed., Themis, México, 2000, p. 209.

con la finalidad de integrar un orden jurídico justo que incentive la productividad, el esfuerzo y la creatividad como las principales fuentes de riqueza<sup>63</sup>.

Dichos Principios son los siguientes:

- a) Principio de Justicia o Proporcionalidad<sup>64</sup>.
- b) Principio de Certidumbre o Certeza
- c) Principio de Comodidad, y
- d) Principio de Economía.

#### Principio de Justicia o Proporcionalidad.

Según este Principio los ciudadanos del Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos que perciben. De la observancia o menosprecio de ese enunciado surge lo que se llama como Equidad o Falta de Equidad en los Impuestos<sup>65</sup>.

Al respecto, se considera que un impuesto es justo y equitativo cuando es General y Uniforme. La generalidad consiste en que todas las personas cuya

---

<sup>63</sup> **SMITH, ADAM**, *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Editorial Universidad de Chicago, 1973, pp. 350 y 351.

<sup>64</sup> Algunos autores como Arriola Vizcaíno, en su obra *Derecho Fiscal*, p. 212, consideran este Principio como esencial para que el sistema tributario sea justo y equitativo, ya que no basta con que quienes mas ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que los sujetos de menor ingreso, sino que es necesario que esa mayor aportación se haga en forma cualitativa, lo cual se logra mediante la aplicación de tarifas progresivas que exijan una tributación porcentual mas elevada en el caso de ganancias mas altas, y porcentualmente mas reducida en el caso de ganancias medias y pequeñas.

<sup>65</sup> **FLORES ZAVALA, ERNESTO**, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1995, p. 137.

situación jurídica o de hecho coincida con la que la ley señala como hecho generador del llamado crédito fiscal, debe pagar el respectivo impuesto<sup>66</sup>.

Sin embargo, esta obligación no es absoluta, sino que debe estar limitada por el concepto de Capacidad Contributiva, la cual se posee cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, es decir, cuando los ingresos rebasan las cantidades suficientes para que una persona subsista<sup>67</sup>.

Al respecto Flores Zavala considera que todas las personas que tienen Capacidad Contributiva deben pagar impuestos, de igual forma la exención de los mínimos de existencia no quebranta el Principio de Generalidad, porque no puede pagar impuestos quien no está investido de Capacidad Contributiva<sup>68</sup>.

Por su parte la uniformidad necesaria para que un impuesto sea considerado justo o equitativo consiste en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto. Asimismo el impuesto debe gravar de forma tal que represente para todos los contribuyentes un igual sacrificio.

Flores Zavala apunta a que este Principio se aplica también a una ley impositiva aislada, en cuyo caso, todos aquellos cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; y esta igualdad debe

---

<sup>66</sup> **GORDOA LÓPEZ, ANA LAURA**, *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*, S.ed., Porrúa, México, 2000, p. 33.

<sup>67</sup> **MARGAIN MANAUTOU, EMILIO**, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí México, 1979, p. 38.

<sup>68</sup> **FLORES ZAVALA, ERNESTO**, Op. Cit., p. 140.

entenderse en los términos mas estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de estos y en las circunstancias personales<sup>69</sup>.

#### Principio de Certidumbre o Certeza.

Cuando se habla de este Principio se muestra que todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos, esto para evitar en la medida de lo posible actos que sean arbitrarios por parte de la administración pública. En otras palabras el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. Parámetros como el tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. Concluye Delgadillo Gutiérrez: “La incertidumbre da cabida al abuso y favorece la corrupción de las personas por la naturaleza de sus cargos<sup>70</sup>.”

Es así que para que se cumpla este Principio la ley impositiva debe determinar con precisión quien es el sujeto de impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables<sup>71</sup>, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del causante, e introduzcan la incertidumbre.

#### Principio de Comodidad

Este Principio dispone que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, lo cual significa que los plazos y fechas deben fijarse de modo que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con su obligación tributaria.

A este análisis, Manautou menciona que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero.

---

<sup>69</sup> **Ibíd.**, p. 233.

<sup>70</sup> **DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO**, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2001, p. 69.

<sup>71</sup> **ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO**, Op. Cit., pp. 217 y 218.

Por lo tanto deben escogerse fechas que sean propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago<sup>72</sup>.

Es de mencionar que en El Salvador este Principio no es tomado en cuenta, ya que los plazos que impone el Estado son de tal manera que sea ventajoso para él en cuanto a la recaudación de los tributos y no para el contribuyente.

### Principio de Economía

Este Principio consiste en que toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillos del contribuyente y las que ingresan al tesoro público.

Según Emilio Margain, para que un impuesto justifique su existencia debe ser productivo y de gran rendimiento, para lo cual la diferencia entre la suma que se recaude y la que ingrese a las Arcas de la Nación debe ser lo menor posible<sup>73</sup>.

Es así como se han enunciado brevemente los Principios o Postulados del Economista Adam Smith, siguiendo con el examen de los demás autores y sus respectivos Principios.

### **3.1.2 Principios de Adolfo Wagner**

El Tratadista Alemán Adolfo Wagner enumera nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías de la siguiente manera<sup>74</sup>:

1. Principios de Política Financiera:
  - A. Suficiencia de la imposición.

---

<sup>72</sup> MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Op. Cit., p. 42.

<sup>73</sup> *Ibíd.*, p. 42.

<sup>74</sup> WAGNER citado por ERNESTO FLORES ZAVALA, Op. Cit., pp. 149-154.

Según este principio, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras en un período exacto, en la medida en que otras vías sean inadmisibles<sup>75</sup>.

B. Elasticidad o movilidad de la imposición.

Significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas produzcan los recursos necesarios en situaciones de crisis<sup>76</sup>.

2. Principios de Economía Pública.

A. Elección de buenas fuentes de impuestos.

Este principio consiste en la elección entre la renta, el capital, los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos<sup>77</sup>.

B. Elección de las clases de impuestos.

Se refiere a que el legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quién será el pagador<sup>78</sup>.

3. Principios de Equidad o de repartición equitativa de los impuestos.

En este grupo enuncia dos características de la tributación:

A. Generalidad

B. Uniformidad.

---

<sup>75</sup> **DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO**, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1998, p. 406.

<sup>76</sup> **FLORES ZAVALA, ERNESTO**, Op. Cit., p. 256.

<sup>77</sup> **DE LA GARZA, SERGIO**, Op. Cit., p. 406.

<sup>78</sup> **FLORES ZAVALA, ERNESTO**, Op. Cit., p. 152.

Wagner es de la opinión que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales, de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner en razón de la equidad, han quedado ahora superados por la Doctrina Tributaria y no han sido acogidos en la legislación, sin embargo para efectos de conocimiento se presentan<sup>79</sup>.

4. Principios de Administración Fiscal o de Lógica en materia de imposición.

- A. Fijeza de la imposición
- B. Comodidad de la Imposición
- C. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Este último dice Zavala, que es un problema de técnica administrativa y depende más de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos<sup>80</sup>.

### **3.1.3 Principios de Harold M. Sommers.**

Sommers es un tratadista indudablemente influenciado por Adam Smith, y es que en la Obra Finanzas Públicas e Ingreso Nacional plantea las máximas que a su juicio deben seguir los actuales legisladores<sup>81</sup>.

#### Principio de Capacidad de Pago.

Este Principio notoriamente inspirado en el Principio de Justicia de Adam Smith, sostiene que quien posee mayor ingreso o riqueza debe pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban

---

<sup>79</sup> Vid. **DE LA GARZA, SERGIO**, en *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1998, p. 407.

<sup>80</sup> **FLORES ZAVALA, ERNESTO**, Op. Cit., p. 154.

<sup>81</sup> **SOMMERS M, HAROLD**, *Finanzas públicas e Ingreso Nacional*, S. ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1961, p. 467

del gasto de estos fondos. Puesto que a los ingresos más altos se les grava fuertemente, la estructura del impuesto por si sola tienen el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.

Sommers agrega al Principio de Justicia de Smith dos ideas originales: La primera que los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior que los demás ciudadanos, sin importar si se benefician o no de los servicios gubernamentales; y la segunda, que el empleo de este Principio es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza<sup>82</sup>.

Este Principio es conocido por otros autores como Principio de Capacidad Contributiva o Principio de Capacidad Económica.

#### Principio del Beneficio.

Este Principio se enmarca dentro del anterior y enuncia que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Se distingue con absoluta claridad solamente cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente<sup>83</sup>.

#### Principio del Crédito por Ingreso Ganado

Se establece que el origen del ingreso será el criterio a considerar para la distribución de las cargas tributarias, dando un tratamiento favorable a los

---

<sup>82</sup> **ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO**, Op. Cit., p. 235.

<sup>83</sup> **SOMMERS, HAROLD**, citado por **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Op. Cit., 236.

ingresos derivados de cualquier clase de trabajo, y los que provienen de la especulación o de la suerte son castigados<sup>84</sup>.

#### Principio de Ocupación Plena.

Este Principio es una moderna variante del Principio de economía de Smith. Se caracteriza por pugnar por una Política Tributaria que, sin oprimir al comercio y la industria, se oriente hacia la continua reinversión de las utilidades con propósitos de generación de fuentes de trabajo o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y por ende la riqueza.

#### Principio de Conveniencia

Este Principio no es otro que la Máxima de Economía de Adam Smith presentada y formulada en su acepción más elemental, ya que postula la idea de que algunos impuestos se deben establecer con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad<sup>85</sup>.

### **3.1.4 Principios de Fritz Neumark**

Este Tratadista de origen Alemán concibe los Principios de la imposición en función de fines predeterminados, que surgen de la orientación política y económica a la que la imposición debe servir y luego, delineando los Principios, procura lograrlos a través de la estructuración de un Sistema Tributario determinado<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> **Ibíd.**, p. 238.

<sup>85</sup> **Ibíd.**, p. 239.

<sup>86</sup> **GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A.**, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, p. 67.

Neumark enuncia Dieciocho Principios de la imposición sobre la base de una clasificación de cinco fines<sup>87</sup>, los cuales son:

- I. Principios Presupuestarios.
  - A. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
  - B. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura.
  
- II. Principios Político-Sociales y éticos de la imposición.
  - A. Principio de la generalidad de la imposición
  - B. Principio de igualdad de la imposición
  - C. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual.
  - D. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza.
  
- III. Principios Político-Económicos de la imposición
  - A. Principios de ordenamiento económico:
    - a. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas
    - b. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos.
    - c. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.
  - B. Principios Político-Económicos:
    - a. Principio de flexibilidad activa de la imposición.
    - b. Principio de flexibilidad pasiva de la imposición.
    - c. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico.

---

<sup>87</sup> NEUMARK, FRITZ, Op. Cit., p. 54.

IV. Principios Jurídico-Tributarios y Técnico-Tributarios:

- A. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.
- B. Principio de transparencia fiscal.
- C. Principio de factibilidad de las medidas fiscales.
- D. Principio de continuidad del derecho fiscal.
- E. Principio de economicidad de la imposición.
- F. Principio de comodidad de la imposición.

Es así como se presentan las diferentes clasificaciones de los Principios Tributarios en la Doctrina, retomando el pensamiento de los más reconocidos Tratadistas y Economistas en el Mundo que han influenciado a todas las naciones Europeas-Occidentales y Americanas.

De entre ellos, sin duda alguna quien mas impacto tuvo fue Adam Smith, quien fue el primero de todos en hablar acerca de los Principios a los cuales debía estar fundamentada toda Norma o Ley Tributaria. De él, partieron los demás Autores desarrollando aun más las ideas de Smith, y adecuándolas al momento y a los sucesos mundiales que vivían. Sin duda el avance de la tecnología y de los sistemas económicos hicieron posible que los primeros Principios Tributarios fueran tomando una mejor denominación, y una mejor adecuación, pues el Estado como lo conocemos actualmente tiene un sistema Tributario complejo el cual se debe fundamentar en los Principios Tributarios, que necesariamente deben estar bien establecidos.

Los Principios que mayormente son reflejados y aceptados en el ordenamiento jurídico son sin duda los de Adam Smith y algunos que se toman de forma literal o textual de Harold Sommers, pero, si bien es cierto, los demás autores también formularon sus ideas, y se puede ver algunos de sus Principios reflejados mas en los procedimientos de recaudación de

impuestos, y en los de carácter administrativo, tal es el caso de la transparencia fiscal, el crecimiento económico, la redistribución fiscal de la Renta y la Riqueza, mencionados por Neumark y la fijeza de la imposición, la elección de fuentes y clases de impuestos, postulados por Wagner.

Ahora conviene desarrollar la clasificación Constitucional que se hace de los Principios, ya que es precisamente la Constitución la Máxima norma de un Estado y es en ella donde encontramos los más Altos Principios, Derechos y Garantías.

### **3.2 Regulación Constitucional de los Principios Tributarios.**

Los Principios de materia Tributaria que se encuentran contenidos en la Constitución representan la máxima guía de todo el ordenamiento Jurídico Tributario, esto en razón que las normas que integran dicho orden deben manifestarlos y respetarlos en todo momento, de lo contrario asumiría el carácter de Inconstitucionales, por lo que carecerían de validez jurídica<sup>88</sup>.

Recalca Fonrouge, “que el ejercicio del Poder Tributario y la actuación de las autoridades debe seguir determinados patrones establecidos en la Constitución y en las demás leyes<sup>89</sup>”.

Cuando los Principios se encuentran inmersos dentro de las Constituciones se les conoce como Principios Constitucionales, y sirven de fundamento a los distintos Institutos Financieros como lo son el tributo, la deuda pública, el presupuesto, entre otros, y tienen precisamente un efecto puramente vinculante<sup>90</sup>. Pero estos llamados Principios Constitucionales no son los únicos que pueden considerarse como Principios de una disciplina, ya que

---

<sup>88</sup> **ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO**, Op. Cit., p. 245.

<sup>89</sup> **GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.**, *Derecho Financiero*, Vol. 1, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, p. 322.

<sup>90</sup> **KURI DE MENDOZA**, et al, Op. Cit., p. 61.

en el caso del Derecho Financiero y Tributario se toman en cuenta todos los Principios aplicables en su totalidad, es decir Principios Generales del Derecho aplicables a características específicas.

Sainz de Bujanda es de la opinión que los Principios Generales del Derecho cumplen una triple misión: la primera es legitimar las normas escritas en la medida en que estas se atienen a dichos Principios; la segunda, interpretar los textos escritos en busca de la justicia; y la tercera una función normativa subsidiaria en caso de insuficiencia de las normas escritas<sup>91</sup>.

Estas funciones de los Principios son las más adecuadas, ya que sirven verdaderamente de guía tanto en la aplicación como en la interpretación normativa.

Los Principios Constitucionales en materia Tributaria o Financiera se consideran desde dos puntos de vista, señala Kuri de Mendoza: el primero, como Principios Fundamentales de la disciplina y elementos diferenciadores de la misma; y el segundo punto, como fuente normativa fundamental a la que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico, y como criterios-guía para la interpretación de los diferentes Institutos que dichos Principios informan<sup>92</sup>.

Ambos puntos de vista mantienen el supuesto que los Principios Constitucionales son anteriores a cualquier otro Principio jurídico regulado en las leyes secundarias, y que por lo tanto estas leyes no pueden contener Principios que contradigan lo establecido en el texto Constitucional.

Según Mortati, los Principios Constitucionales gozan de una eficacia directa por dos grandes razones: la primera porque constituyen una referencia

---

<sup>91</sup> **SAINZ DE BUJANDA**, citado por **BAYONA Y SOLER**, En *Derecho Financiero*, 2ª edición, Librería Compas, Alicante, 1989, p. 160.

<sup>92</sup> **KURI DE MENDOZA**, *et. al.*, Op. Cit., p. 63.

obligada en la interpretación de la legislación ordinaria y la segunda, porque obligan al legislador a crear los institutos jurídicos necesarios para su desarrollo<sup>93</sup>. Esto quiere decir que los Principios Constitucionales tienen no solo valor programático, sino también preceptivo, esto en razón de que garantizan la producción normativa de acuerdo a determinados criterios y valores que han sido asumidos como tales.

Después de estas consideraciones, se encuentra que los Principios Tributarios o Financieros se Constitucionalizan para promover el más alto grado posible de respeto hacia ellos en el desarrollo de la actividad financiera del Estado, de modo tal, que las normas secundarias no deben contradecirlos ni alterarlos. Por ende se vuelven verdaderos límites a la normativa jurídica, y por supuesto límites al Poder del Estado, que posee por medio de su respectivo órgano la facultad de crear nuevas normas o modificar las ya existentes.

Algo que se debe tomar muy en cuenta es que la mayoría de los Principios en materia Tributaria no se encuentran en la Constitución textualmente, sino que se hace un análisis de las disposiciones para poder llegar a ellos.

Los Principios pueden dividirse en Materiales y Formales. Entre los materiales se tienen los Principios de Capacidad Económica, Generalidad, Igualdad, Progresividad, No Confiscación y entre los segundos tenemos los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley<sup>94</sup>.

### **3.2.1 El Principio de Capacidad Contributiva**

---

<sup>93</sup> MORTATI, citado por BAYONA Y SOLER, Op. Cit., p. 162.

<sup>94</sup> KURI DE MENDOZA, SILVIA, Op. Cit., p. 64.

En palabras de Bayona y Soler, este Principio se define como “el Principio Constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de todos los ciudadanos<sup>95</sup>”.

Mientras que Lapatza<sup>96</sup> nos dice que este Principio está íntimamente unido e integrado con el Principio de Igualdad, y que mas que un Principio es una forma de entender la Generalidad y la Igualdad.

Tenemos que hacer una diferenciación entre lo que es el Principio de Capacidad Contributiva y el Principio de Capacidad Económica, ya que uno es el fundamento del otro. Empezaremos diciendo que para financiar el gasto público el Estado necesita fondos, y estos se obtienen de las diversas modalidades de recursos. Una de esas modalidades consiste sencillamente en atribuirles a los ciudadanos de forma obligatoria la financiación de una parte del gasto público. Y por consiguiente todos los ciudadanos quedan sujetos al deber de contribuir.

Precisamente esta exigencia del deber de contribuir es la que tiene su base en la Capacidad Contributiva; pero la Capacidad Económica se convierte en el fundamento y también en la medida del Deber de Contribuir. Analizamos que quien no tiene Capacidad Económica no puede tener Capacidad de Contribuir, ni por ende tiene el deber de contribuir al Gasto Público.

Pero esto no es tan cierto, ya que si retomamos el ejemplo de una persona que no tiene dinero, es decir que no tiene la Capacidad Económica, como sería un vagabundo que vive de la mendicidad, éste al obtener un poco de dinero puede ir a la tienda y comprar comida, agua, etc. Y no porque sea un vagabundo estará exento del pago de impuestos por los productos que consume, como es el Impuesto al Valor Agregado, IVA, de tal forma que

---

<sup>95</sup> **BAYONA Y SOLER**, Op. Cit., p. 175.

<sup>96</sup> **FERREIRO LAPATZA, JUAN JOSÉ**, *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 323.

siempre pagará el correspondiente impuesto. Pero si estará exento de pagar impuestos como el Impuesto Sobre la Renta, ya que no percibe ganancias continuas debido a su condición.

Franco Gaffuri es de la opinión que hacer del Principio de Capacidad Contributiva el sustento de la obligación tributaria, implica distinguir entre la riqueza general necesaria para justificar una situación de concurso a los gastos públicos, y aquella otra calificada como apta para la contribución<sup>97</sup>.

Para determinar la obligación tributaria con relación al Principio de Capacidad Contributiva, es necesario valorar en un primer aspecto, la llamada Aptitud Contributiva del Sujeto de acuerdo a su riqueza neta, esto es el aspecto objetivo; y posteriormente individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre, este es el aspecto subjetivo.

En palabras de Giardina, la Capacidad Contributiva Objetiva es la riqueza general susceptible de gravamen, en cambio la Capacidad Contributiva Subjetiva indica no solo una aptitud abstracta para contribuir, sino la designación del impuesto como un atributo del sujeto, y no solo de un bien económico que prescinde de la persona<sup>98</sup>.

Siguiendo a nuestra Constitución, nos encontramos con el problema que este Principio no se encuentra contemplado taxativamente en ella, aunque se considera que está inmerso de manera implícita en el Art. 131 ordinal 6º de la misma, que dice lo siguiente: “Corresponde a la Asamblea Legislativa:

---

<sup>97</sup> GAFFURI, FRANCO, Citado por MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO, en *El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, pp. 133-134.

<sup>98</sup> *Ibíd.*, p. 135.

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 sino bastaren las rentas públicas ordinarias”. Encontramos que el Principio de Capacidad contributiva puede considerarse implícito en la frase “En relación Equitativa”. Sin embargo para Kuri de Mendoza, esta interpretación es insuficiente, pues es de la opinión que si hay tributos que surgen a la vida jurídica teniendo en cuenta el Principio de Capacidad Contributiva, debería estar éste expresamente determinado en la Constitución<sup>99</sup>.

Es de recalcar que la formulación como Principio Constitucional permitiría lograr una mayor eficacia jurídica. Lo cual se traduce en que dicho Principio tendría una función positiva, esto al precisar con claridad el deber de contribuir y la necesidad de colaborar para sufragar el gasto público<sup>100</sup>. Todo esto no puede alcanzarse con una simple interpretación de analogía de las disposiciones en materia tributaria, ni tampoco dogmatizando el Derecho Tributario.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de Capacidad Contributiva**

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia hace una interpretación acerca del Principio de Capacidad Contributiva, y varias de sus Sentencias se aprecia que dicho Principio es llamado también como Capacidad de Pago, y según la Sala consiste en la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento del Estado, enfocándose mas en las posibilidades que en la idea del sacrificio económico, por ello la

---

<sup>99</sup> KURI DE MENDOZA, SILVIA, *et. al.*, Op. Cit., p. 67.

<sup>100</sup> *Ibid.*

capacidad económica se mide por índices los cuales son el patrimonio y la renta, o también por indicios como gastos y las transacciones<sup>101</sup>.

La Sala pone de manifiesto un criterio no tomado en cuenta anteriormente, y es que en la tarea de concretar normativamente el Principio de Capacidad Económica, la doctrina contribuye a definir los hechos indicativos de Capacidad Económica, a través del denominado Principio de Normalidad, según el cual el legislador cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está teniendo en cuenta a un supuesto que normalmente es indicativo de Capacidad Económica.

Entonces, la Capacidad Económica es un Principio Tributario que tiende a evitar la arbitrariedad y la violación al mínimo vital, el cual no es mas que una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que ésta se encuentre destinada a la satisfacción de la necesidades mínimas vitales de su titular, pues responde al loable propósito de Justicia Tributaria a ser tenido en cuenta por los órganos emisores, aunque respetando su libre configuración normativa y su valoración política de la realidad económica<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> **Sala De Lo Constitucional**, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 699-2000, de fecha 24 de Mayo de 2002, Considerando V, disponible en <http://jurisprudencia.gob.sv/explois/indice.asp?nBD=1&nItem=27256&nModo=3>, sitio consultado el 11 de noviembre de 2011. Parte demandante: Telefónica SA de CV en contra del Decreto 22 del Concejo Municipal de San Salvador. La Sala declaró no ha lugar al Amparo solicitado por la demandante, y desestimó todas las pretensiones, ya que considera que la capacidad económica del contribuyente no es un parámetro que por regla general deba tomarse en cuenta para la cuantificación de una tasa y tampoco constituye una excepción.

<sup>102</sup> **Sala De Lo Constitucional**, Sentencia de Amparo Constitucional, referencia: 450-2000, de fecha 14 de Junio de 2002, Máxima 38, disponible en <http://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBodega/D/1/20002009/2002/06/1914.PDF>, sitio consultado el 11 de noviembre de 2011. En esta Sentencia, la Sala mantiene el criterio uniformado para seguir definiendo al Principio de Capacidad Económica. Actuaron como Demandante José Ángel Pineda en contra del Concejo Municipal de San Salvador, el acto contra el cual se reclamaba era la Ordenanza reguladora de la actividad de casas de juegos, rifas y sorteos y actividades similares de la ciudad de San Salvador. El demandante consideraba que dicha ordenanza violentaba los Derechos Constitucionales contemplados en los Arts. 106, 131 No. 6 y 204 Cn., pero la Sala declaró no ha lugar el Amparo solicitado,

### 3.2.2 Principio de Generalidad.

Una vez abordado el Principio de la Capacidad Contributiva, es menester adentrarnos a explicar el Principio de Generalidad. Dice Sainz de Bujanda que todos los ciudadanos deben de ayudar al levantamiento de las cargas públicas<sup>103</sup>. Esto quiere decir que todos debemos en alguna manera contribuir con la financiación del Gasto Público del Estado. Pero no es absoluto este enunciado, ya que no se supone que todos debemos efectivamente de pagar tributos, sino que lo harán todos los que según los Principios Constitucionales y las leyes secundarias tengan necesariamente la Capacidad Contributiva puesta de manifiesto, en la realización de los hechos imponibles tipificados en la respectiva ley.

Kuri de Mendoza expone que no puede eximirse a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de Capacidad Contributiva<sup>104</sup>. No se trata tajantemente que todos deben pagar, sino que no puede hacerse exenciones por privilegios personales, de casta, clase social, entre otros, la única razón por la cual se puede dejar de contribuir es por la falta de Capacidad Contributiva, que deriva de la falta de Capacidad Económica.

Por ende este Principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo cual hace de la exención el elemento que mayormente violenta el Principio de Generalidad. La Exención dice Sainz de Bujanda, consiste en que algunos hechos específicos, lógicamente comprendidos dentro del supuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley la

---

ya que consideraba que no violentaba ninguno de los Principios aludidos en la demanda, y además porque no logró probar fehacientemente sus extremos el demandante.

<sup>103</sup> **SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO**, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 104,

<sup>104</sup> **KURI DE MENDOZA Y OTROS**, Op. Cit., p. 69.

obligación tributaria, esto es conocido por el tratadista como exenciones objetivas<sup>105</sup>.

Mientras que cuando el hecho se produce respecto de una persona o a un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la Obligación Tributaria, se le conoce como Exenciones Subjetivas.

Aunque a decir verdad, las exenciones no siempre se traducen en violación al Principio de Generalidad, ya que algunas de ellas pueden estar impuestas por un criterio de justicia bien fundamentado, tal es el caso del mínimo vital exento de impuestos, y la exención de artículos de primera necesidad.

La Constitución vigente de El Salvador en el Art. 131, permite las exenciones a favor de ciertas actividades al otorgar a la Asamblea Legislativa la facultad de Decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios<sup>106</sup>.

Pero resulta que la misma Constitución no contempla el Principio de Generalidad en materia Tributaria. Sin embargo, podemos considerarlo incluido en la segunda parte del inciso primero de su Art. 3 que literalmente dice: “Se prohíbe hacer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo o religión”.

El Principio de Generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador, para que tipifique como hecho imponible, todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.

---

<sup>105</sup> **SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO**, *Lecciones de Derecho Financiero*, Op. Cit., p. 105.

<sup>106</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR**, 1983, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983, Art. 131.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de Generalidad.**

Poco se ha encontrado acerca del Principio de Generalidad Tributaria en las Sentencias de la Corte Suprema de Justicia en El Salvador, y de otras Instituciones como el Ministerio de Hacienda, sin embargo en una Sentencia de Amparo Constitucional, la Sala hace referencia al llamado Principio de Normalidad, el cual puede asemejarse al Principio de Generalidad, pues cuando se configura una determinada situación como hecho imponible, se está atendiendo a un hecho que normalmente es indicativo de capacidad económica, sin embargo la Sala sigue manifestando que no en todos los casos, dicho supuesto sea realmente indicativo de capacidad económica, pero de acuerdo a la nota de generalidad de la Ley, el Legislador no puede formular casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de capacidad económica<sup>107</sup>.

Cuando la Sala habla de hechos que normalmente son indicativos de capacidad económica hace referencia al Principio de Generalidad, ya que si un acto demuestra indicios de reflejar capacidad económica, la Ley debe gravarlo con un tributo, pues no puede eximirse a nadie del sostenimiento de las cargas públicas, sino solo las exenciones expresamente reguladas en la misma Ley.

En Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace un análisis acerca de este Principio de Generalidad y dicta que ningún sujeto o persona ya sea natural o jurídica que pertenezca al Estado y que goce de los

---

<sup>107</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo, Ref: 1086-2008, Considerando II, Literal "D", disponible en : [http://www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/6fcc27471e29034b062577130062e513/\\$FILE/1086-2008.pdf](http://www.csj.gob.sv/ResSalaConst.nsf/0/6fcc27471e29034b062577130062e513/$FILE/1086-2008.pdf), sitio consultado el 11 de noviembre de 2011, parte demandante: Almacenes SIMAN, S.A. de C.V. en contra de Acto dictado por la Asamblea Legislativa, que violenta los Derechos de tributación en forma equitativa, seguridad jurídica y propiedad, con base a los Arts. 2, 103 y 131 Numeral 6º Cn. En el fallo se declaró A lugar al Amparo solicitado, pues se encontraron suficientes pruebas para establecer la violación de los Derechos a la tributación equitativa, propiedad y seguridad jurídica.

Derechos y beneficios que este brinda debe de ser exento de contribuir con las cargas públicas, esto en razón a que el deber de contribuir obliga necesariamente a los sujetos a aportar en razón de su condición económica con el sostenimiento del Estado. Es de destacar que la contribución debe ser proporcional a la capacidad económica de cada persona, es decir, que no todos contribuirán con los mismos porcentajes, pero si están obligados a hacerlo<sup>108</sup>.

### 3.2.3 Principio de Igualdad

Más que un Principio, la Igualdad es una Garantía Suprema contenida en todas las Constituciones, que se proporciona a todas las personas sin discriminación alguna, y que es aplicada en todas las ramas del Derecho<sup>109</sup>.

Pero referirse al Principio de Igualdad es hablar de uno de los más básicos Principios nacidos de la Revolución Francesa en 1789, y que inspiró el reemplazo de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la Igualdad de todos los hombres ante la Ley<sup>110</sup>.

Este nuevo ordenamiento jurídico nace a la vida como una reacción en contra de los privilegios y discriminaciones antes de la Revolución, y se fundamenta en tres pilares los cuales son: el primero La Igualdad Natural de todos los seres Humanos, el segundo su Igual Capacidad Jurídica y el tercero la Imparcial Aplicación del Derecho a todos los Hombres<sup>111</sup>.

---

<sup>108</sup> **Corte Suprema de Justicia de la nación Argentina**, SENTENCIA 207:270

<sup>109</sup> **CÁLIX ORTEZ, JOSÉ ROBERTO**, *La Situación actual de los principios tributarios de igualdad, legalidad*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2009, p. 115.

<sup>110</sup> **SPISSO, RODOLFO R**, *Derecho Constitucional Tributario*, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 323.

<sup>111</sup> **Ibíd.**, p. 323.

Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos Derechos, y ello no significa pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que no permiten el goce de los Derechos que la ley postula. En esa primera acepción, el vocablo igualdad se identifica con el de Generalidad y responde a la más clásica formulación del Principio en el sentido de Igualdad ante la Ley.

Queralt y Lozano son de la opinión que en materia Tributaria es habitual considerar que el Principio de Igualdad se traduce en forma de Capacidad Contributiva, y la Igualdad así concebida, exige que los hechos o situaciones económicamente iguales sean tratadas de similar forma<sup>112</sup>.

Sin embargo, ello no significa que el Principio de Igualdad agote su contenido con el de Capacidad Económica, ya que las exclusiones no son arbitrarias cuando se constituyen en función de un criterio amparado por el ordenamiento jurídico.

La Constitución de El Salvador establece en el Art. 3 que “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los Derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión”.

En dicho artículo está contenido el Principio de Igualdad ante la Ley, es decir, que existe una misma ley para todos, lo que impide la creación de estatutos legales que contengan Derechos y obligaciones especiales, atendiendo a consideraciones de nacionalidad, raza, sexo o religión.

---

<sup>112</sup> **QUERALT Y LOZANO**, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, p. 166.

La Igualdad, recalca la disposición constitucional, es un Principio y una Garantía de todo el ordenamiento jurídico Salvadoreño. Es por ello que Kuri de Mendoza y Otros, coinciden con lo dicho por Queralt y Lozano, en el sentido que la Igualdad y la Capacidad Económica están conectados, como criterio ordenador del deber de contribuir, y la exigencia de Igualdad del sistema tributario<sup>113</sup>.

Se entiende entonces que el Principio de Igualdad no solo implica la igualdad ante la ley, sino también la Igualdad en cuanto a la aplicación de la misma<sup>114</sup>. Ambos aspectos son importantes para poder encontrar un sentido universal al Principio de Igualdad, sin dejar vacíos que pueden llevar a realizar interpretaciones erróneas del mismo.

La Igualdad Tributaria no significa necesariamente la Igualdad matemática, entendida esta en el sentido que todos los contribuyentes deben aportar una carga similar de tributación, sino que la Igualdad Tributaria corresponde una similar Capacidad Contributiva con respecto a una misma clase de riqueza, llámese rentas o patrimonio.

Expresa Albino Tinetti que el Principio de Igualdad en materia Tributaria se manifiesta en el respeto al Principio de Capacidad Económica, de manera que las situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma forma; lo que no quita la posibilidad de considerar cualquier desigualdad, solo aquella que pueda considerarse como arbitraria por carecer de justificación<sup>115</sup>.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de Igualdad Tributaria.**

---

<sup>113</sup> QUERALT Y LOZANO, Cit. por KURI DE MENDOZA, *et al*, Op. Cit., p. 68.

<sup>114</sup> *Ibid.*, p. 68.

<sup>115</sup> TINETI, JOSÉ ALBINO, *Manual de Derecho Constitucional*, 2ª ed., UCA, 1996, p. 806.

El Principio de Igualdad, se entiende como la obligación de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; además implica que en igualdad de circunstancias corresponde igual Tributo<sup>116</sup>.

Manifiesta la Sala de lo Constitucional, que el Principio Constitucional de Igualdad debe ser respetado por el legislador, al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad, para no profundizar con la medida impositiva las desigualdades existentes<sup>117</sup>. En esa línea sigue planteando la Sala que el Principio de Igualdad es de naturaleza puramente democrática ya que constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner un alto a la arbitrariedad y a la desmesura.

Sigue aludiendo la Sala que al analizar si un beneficio fiscal resulta ser arbitrario o discriminatorio se parte del hecho de si los legisladores tienen autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, contribuyentes, sujetos activos, pasivos y tarifas aplicables,

---

<sup>116</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref: 63-I-2001, Máximas I y II, disponible en <http://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/Documento/Documento.aspx?Data=EFV8XXx0U ntWDbW+w2JU mZckP6DE8SO3pfnyK0E5bf7/nNQmbkxQxi9X4LWh5P4JCL5ZZRZQKWsBn cuhTSUQPyUKna5Df73Xc/IFshrvCqXQ9EjYHlbgHnLINceWxU0aCMf3XHtDlc4Rm5ZpwEjtioL 0g0DXqOkq8pMZO3F0i9eqCViBvHeidjMgH3d71hGCG3Q==>, sitio consultado el once de noviembre de 2011. Demandante: Inversiones SIMCO, S.A. de C.V., en contra del Alcalde y Concejo Municipal de Santo Tomás. El acto que se reclamaba era que el Alcalde de Santo Tomás con su Concejo determinaron un monto excesivo en concepto de tasa municipal de aseo, alumbrado y fiestas patronales, en contra de la demandante, violentando sus Derechos de Igualdad, Razonabilidad y Equidad al no tomar en cuenta el costo de los diferentes servicios. La Sala declaró inadmisibles las demandas contra el Alcalde, por no atribuírsele ningún acto administrativo. Pero el acuerdo dictado por el Concejo fue declarado ilegal, por lo que debía restablecerse los actos hasta antes de haber sido aprobado.

<sup>117</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, Ref: C-776-2003, disponible en [http://www.cntv.org.co/cntv\\_bop/basedoc/cc\\_sc\\_nf/2003/c-776\\_2003.html](http://www.cntv.org.co/cntv_bop/basedoc/cc_sc_nf/2003/c-776_2003.html), sitio visitado el once de noviembre de 2011.

es de esperar que Gocen también del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la Igualdad real y efectiva, a partir de las iniciativas impulsadas por el Estado.

La Igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, garantizando así la no discriminación. Y es que según este criterio, la Sala cuestiona las normas tributarias que contienen exenciones que no respondan a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan evidentemente discriminatorias.

Se considera al mismo tiempo, que si el legislador grava con un impuesto un hecho, negocio o acto por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o que sean similares al compararlas; salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, y en este caso los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución. Sin embargo la Sala no excluye notablemente que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse, pero siempre y cuando estén dirigidos a configurar la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Pero cuando la exención no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se considera como contraria a la llamada generalidad del tributo, y como clara contradicción al principio de Igualdad de la carga tributaria.

Para concluir la Sala manifiesta que toda clase de tributos o gravámenes deben establecerse de acuerdo a los Principios de Igualdad, Proporcionalidad y Equidad, lo que en sentido jurídico supone un denominado equilibrio, moderación y armonía en el uso del poder tributario.

### 3.2.4 Principio de Progresividad.

Siguiendo el pensamiento de Pérez Royo, se entiende por Progresividad la característica del Sistema Tributario por medio de la cual si aumenta la riqueza de las personas debe aumentar la contribución en proporción superior al incremento de la respectiva riqueza. Es decir, los que tienen más deben contribuir en proporción superior a los que tienen menos<sup>118</sup>. De hecho, la Progresividad supone la articulación del Sistema Tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines puramente recaudatorios, la efectiva redistribución de la renta y la riqueza.

Autores como Bayona y Soler son de la opinión que hay una estrecha vinculación entre el Principio de Capacidad Económica y el de Progresividad, ya que responde a una precisa forma de contribuir de acuerdo a la Capacidad Económica<sup>119</sup>.

Pero resulta insuficiente considerarlo de esta manera, si se limita a considerar aquella relación solo en el momento de la cuantificación de la prestación tributaria; este es un aspecto que debe considerarse, pero también pueden serlo las normas relativas a la elección de los hechos imponible, los sistemas de cálculo y determinación de las bases y en definitiva el conjunto de normas que configuran la estructura del Sistema Tributario o sus aspectos funcionales.

Es así, que la exigencia de la Progresividad debe ser respetada en todo el Sistema Tributario y no en figuras particulares o individuales. Pero Sainz de Bujanda recalca que nada impide que se puedan proponer alícuotas proporcionales y por ende incluso regresivas, siempre y cuando se mantenga la progresividad del sistema<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> PÉREZ ROYO, Citado por KURI DE MENDOZA, SILVIA, *et. al.*, Op. Cit., p. 70.

<sup>119</sup> BAYONA Y SOLER, Op. Cit., p. 231.

<sup>120</sup> SAINZ DE BUJANDA, Op. Cit., p. 65.

Por otra parte dicen Queralt y Lozano, que los fines que se buscan con la aplicación de este Principio no son necesariamente del tipo recaudatorio, sino que trascienden de ellos para permitir el logro de otros fines distintos, como podrían ser la distribución de la Renta, para citar un ejemplo<sup>121</sup>. .

La Progresividad como Principio no es ilimitada, de lo contrario se volvería atentatoria contra las personas, y es que para tal caso, la Constitución de El Salvador establece un limite haciendo uso del Principio de no Confiscatoriedad, contemplado en el Art. 106 inciso 5. Al respecto Queralt y Lozano apoyan esta idea ya que la Progresividad por imperativo Constitucional tiene un limite infranqueable en la No Confiscatoriedad<sup>122</sup>. Pero que en rigor, dicho precepto Constitucional constituye una previsión no tan adecuada para el caso, porque la Confiscación por su propia naturaleza o esencia no cabe dentro del ordenamiento tributario, ya que el tributo constituye un Instituto Jurídico que está basado en la Capacidad económica de los llamados a satisfacerlo; y en la confiscación los principios que la ordenan son distintos.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de Progresividad**

El Principio de Progresividad, es definido por la Sala como aquel según el cual la alícuota o porcentaje del tributo se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> **QUERALT Y LOZANO**, Op. Cit., p. 170.

<sup>122</sup> **Ibíd.**, p. 170.

<sup>123</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Inconstitucionalidad No. 23-99, de fecha 14 de enero de 2003, Máxima 43, disponible en <http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/indice.asp?nBD=1&nItem=29318&nModo=3>, sitio visitado el 11 de noviembre de 2011. Promovida por Mauricio Eduardo Quesada contra la Inconstitucionalidad por vicios de contenido del Art. 13 de la Ley de Telecomunicaciones.

El Principio de Progresividad, se encuentra vinculado al Principio de Proporcionalidad, siendo el primero aquel según el cual la alícuota o porcentaje del impuesto se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible<sup>124</sup>.

La Corte Suprema de Justicia da a entender que este Principio es llamado también como Principio de Proporcionalidad, y establece que el monto de los gravámenes debe estar siempre en proporción al Principio de Capacidad Contributiva<sup>125</sup>. La Proporcionalidad debe cumplir ciertos elementos tales como la idoneidad de los medios empleados, la necesidad de tales medios, y la ponderación de intereses.

Respecto al Principio de Progresividad en *stricto sensu* la Sala de lo Constitucional ha dicho que el porcentaje o alícuota del tributo se debe ir aumentando a medida que se eleva la riqueza de los contribuyentes, es decir a medida que se eleva el capital imponible.

Se aprecia que para la Sala de lo Constitucional, el Principio de Progresividad no es más que una manifestación del Principio de Proporcionalidad Tributaria, ya que la Progresividad de un tributo no puede ser arbitraria ni antojadiza, sino que debe ser proporcional, pero proporcional a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En otra Sentencia, la Sala de lo Constitucional ha dicho que el monto de los gravámenes necesariamente de estar en proporción con el costo del servicio, la contraprestación pública o la capacidad contributiva de los obligados,

---

<sup>124</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional 450-2000, de Fecha 14 de junio de 2002, Op. Cit., Máxima 40.

<sup>125</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional 104-2001, Considerando V, de fecha 28 mayo 2002, disponible en: <http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/indice.asp?nBD=1&nDoc=26462&nItem=27711&nModo=3>, sitio web visitado el 11 de noviembre de 2011. Demandante Multizonas SA de CV en contra del decreto 22 del Concejo Municipal de San Salvador, el cual según la demandante violentaba sus Derechos de Propiedad y No Confiscación en relación a la capacidad económica. La Sala declaró No ha lugar el Amparo.

dependiendo el tipo de tributo, es decir que se pueden tomar estos tres parámetros para configurar la progresividad de un tributo, y con solo uno de ellos es suficiente para determinarlo proporcionalmente<sup>126</sup>.

### **3.2.5 Principio de No Confiscatoriedad.**

No solo es un Principio, sino también una Garantía contenida en la Constitución de El Salvador, en el Art. 103 inciso 5. Manifestando que en ningún caso las leyes podrán establecer tributos que sean desproporcionados o injustos. La prohibición está dirigida a no crear tributos que tiendan a confiscar el patrimonio de los contribuyentes.

No se trata pues de una contradicción entre Derecho de propiedad y tributos, ya que se entiende que ese es el precio que se paga por vivir en sociedad, lo cual conlleva a sufragar de alguna manera el gasto del Estado encargado de cumplir los mandatos de la Constitución. Sin dejar de lado ese pensamiento, es necesario que exista un límite a la facultad de imposición, sin la cual el Derecho de propiedad sería letra muerta.

Pérez Royo considera que referirnos a la No Confiscación tiene un valor más del tipo ideológico o político que jurídico<sup>127</sup>, y es así que incluso agrega que el indicado límite de la No Confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados, en primer lugar el de la regulación de la contribución a los gastos públicos, y el de la regulación del Derecho de propiedad.

El Principio de no Confiscación sería desde este punto de vista, una reiteración del Principio de Justicia Tributaria, o una consecuencia lógica del

---

<sup>126</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, Ref: 450-2000, Fecha: 14 de junio de 2002, Op. Cit., Máxima 39.

<sup>127</sup> **PÉREZ ROYO**, Citado por **KURI DE MENDOZA, SILVIA**, *et al*, Op. Cit., 40.

propio Principio de Capacidad Económica que exige no agotar la riqueza imponible bajo el pretexto del deber de contribuir.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de No Confiscatoriedad.**

La Sala de lo Constitucional ha definido al Principio de No Confiscatoriedad diciendo que la confiscación es el apoderamiento de todos los bienes de una persona que pasan a poder del Estado, y este apoderamiento se realiza sin compensación o indemnización alguna para el dueño de los bienes<sup>128</sup>.

En tiempos de la Edad Media se hablaba mucho de la confiscación de bienes por parte del Rey y sus sirvientes, como un castigo para todas aquellas personas que eran acusadas de algún delito en contra del Rey, como en el caso de la Herejía o la blasfemia, incluso se desterraba a los acusados. Pero con el avance de las sociedades y el avènement del Estado moderno, se propugnó que fuera abolida la confiscación de bienes, por ser atentatoria contra el derecho a la propiedad y posesión.

La Sala sigue manifestando que una ley o disposición puede resultar confiscatoria si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago del tributo lo hace en forma opresiva fijando un monto cuyo porcentaje exceda de determinados límites razonables o absorba todo o gran parte del capital o renta del contribuyente<sup>129</sup>.

La confiscación, dice la Sala, se caracteriza por lo siguiente: primero se aplica como sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, en segundo lugar implica el apoderamiento de todos los bienes

---

<sup>128</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 23-1998. Máxima 4, disponible en <http://tc.vlex.es/vid/1-stc-f-3-15354957>, sitio visitado el once de Noviembre de 2011.

<sup>129</sup> **Ibíd.**, Máxima 3.

de una persona o de una parte sustancial de su renta, en tercer lugar constituye una limitación al derecho de propiedad puesto que está prohibida por la Constitución y por ultimo no se aplican indemnizaciones<sup>130</sup>.

Hay dos tipos de confiscación: la Directa, que se concreta en la confiscación penal propiamente dicha, y la confiscación de Hecho o Indirecta, que deriva de normas sean civiles, administrativas o fiscales irrespetuosas del derecho de propiedad establecido en la Constitución<sup>131</sup>.

Por otro lado, la Sala de lo Contencioso Administrativo, reconoce el Derecho a la Propiedad, y hace expresa alusión a que debe de prohibirse la confiscación por medio de los tributos en una sentencia, en la cual dijo: “La prohibición del alcance confiscatorio en el tributo, supone un límite al reconocimiento del Derecho de Propiedad; en este sentido, la imposición puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando, a raíz de la aplicación de los diferentes tributos vigentes, se llegue a privar o anular por completo las rentas y propiedades del sujeto pasivo”<sup>132</sup>.

En tal caso, los contribuyentes deben de comprobar con documentos que ciertamente un tributo está anulando sus rentas y propiedades, o privando en exceso de sus ingresos.

---

<sup>130</sup> **Ibíd.**, Máxima 2.

<sup>131</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, Ref: 450-2000, de fecha 14 de junio de 2002, Op. Cit., Máxima 49.

<sup>132</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia de Proceso Contencioso Administrativo No. 189-2006, de fecha 14 de septiembre de 2008, disponible en <http://jurisprudencia.gob.sv/exploiis/indice.asp?nBD=1&nDoc=44743&nItem=50758&nModo=1>, sitio consultado el 11 de noviembre de 2011. Partes: CESSA, S.A. de C.V., en contra del Alcalde y Concejo Municipal de Metapán, departamento de Santa Ana. En dicho proceso se controvertía la ilegalidad de actos administrativos por parte del Alcalde de Metapán y su Concejo Municipal consistentes en declarar ilegal el cobro de impuestos municipales por la explotación de minerales, ya que consideraban que se le violentaba su derecho a la No Confiscación, y la equitativa distribución de la carga tributaria. La Sala declaró ilegal los acuerdos del Concejo Municipal y del Alcalde, ya que tenían alcance confiscatorio al ser excesivos en el cobro de impuestos a la Sociedad demandante.

### 3.2.6 El Principio de Legalidad Tributaria

La obligación de pagar el tributo reconoce en los Estados Constitucionales contemporáneos como única fuente la Ley. Diversas opiniones de autores han destacado este aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo que dice “Nullum tributum sine lege” que traducido sería “no hay tributo sin ley que lo establezca”. El Principio de Legalidad está identificado con la idea de autoimposición, en el sentido de obligación consentida por los obligados por medio de sus representantes en los parlamentos, en el caso de El Salvador sería la Asamblea Legislativa. Esta idea es formulada con la frase “no taxation without representation” que en español significa no hay impuestos sin representación.

En el ámbito del Derecho Tributario es necesaria la relación a dos aspectos que como dicen Bayona y Soler encierran la expresión Principio de Legalidad: la primera es el Principio de Reserva de Ley y por otro el Principio de Legalidad de la Administración<sup>133</sup>.

En el Principio de Reserva de Ley se deja establecido que ciertas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley. Teniendo este Principio dos aspectos, el material y formal. El aspecto material es el relativo a ciertos temas reservados a la Ley por la Constitución y el otro que resulta de dos Principios el de jerarquía normativa y el de congelación del rango<sup>134</sup>.

La Reserva de Ley quiere decir que un determinado espacio de la realidad social está precisa y exclusivamente reservado a la Ley.

---

<sup>133</sup> **BAYONA Y SOLER**, *Derecho Financiero y Tributario*, 19ª edición, Librería Compas, Madrid, 1991, p. 200.

<sup>134</sup> Vid. **GARCÍA DE ENTERRIA, EDUARDO Y RAMÓN FERNÁNDEZ, TOMAS**, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª ed., Civitas, Madrid 1986, p. 167.

Por su parte el Principio de Legalidad de la Administración, implica que toda actuación singular del Poder debe estar justificada por una Ley previa<sup>135</sup>.

En palabras mas sencillas se requiere de una Ley formal para el establecimiento de los tributos, a esto se refiere la Reserva de Ley; en cambio la Legalidad de la Administración quiere decir que toda la gestión de los tributos debe aparecer atribuida a la Administración.

Queralt y Lozano sostienen que el Principio de Reserva de Ley, cumple primordialmente una doble finalidad, la primera es que garantiza el respeto al denominado Principio de Autoimposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su acuerdo. La segunda es que cumple una finalidad claramente garantista del Derecho de Propiedad<sup>136</sup>.

Expone Bidart Campos que la razón del Principio de Legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa en la presunción de que estos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo a sus prescripciones<sup>137</sup>.

En un Estado de Derecho, el Principio de Legalidad debe verse no únicamente como Garantía individual, sino también como una Institución al servicio del interés colectivo, el cual es asegurar la Democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

Algo que se busca con el Principio de Legalidad es la Certeza o Seguridad Jurídica, ya que al estar los tributos amparados por la ley, estos no podrán ser cambiados antojadizamente brindando así seguridad para los

---

<sup>135</sup> **Ibíd.**, p. 201.

<sup>136</sup> **QUERALT Y LOZANO**, Op. Cit., p. 188.

<sup>137</sup> **BIDART CAMPOS**, Citado por **SPISSO, RODOLFO R.**, Op. Cit., p. 253.

contribuyentes, y además podrán estos conocer exactamente cuales son sus obligaciones tributarias.

Y es que el Principio de Legalidad no se termina en la legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los Principios de Certeza y de Irretroactividad de las Normas Jurídicas para el logro de sus fines. El principio de Certeza impone un orden racional, esto para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo que los sujetos puedan conocer las consecuencias derivadas de sus actos; y precisamente de la idea de certeza se deriva la irretroactividad de las leyes, la cual es requisito sine qua non (sin el cual no) para consolidar la Seguridad Jurídica.

El Principio de Legalidad se encuentra regulado en la Constitución Salvadoreña en el inciso primero del Art. 231, el cual literalmente dice: “No pueden establecerse contribuciones sino en virtud de ley y para el servicio público”. En este caso debemos entender el vocablo contribuciones como tributos.

De igual forma el Art. 131 ordinal 6 otorga competencia a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos. Kuri de Mendoza y otros, establecen que el Principio de Legalidad comprende la regulación de los elementos esenciales del tributo como lo son el hecho imponible, los sujetos y la base imponible<sup>138</sup>. La Reserva de Ley conlleva la habilitación del Órgano Legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y al mismo tiempo determina la exigencia de que la ley contenga los elementos principales del tributo.

### **Interpretación Jurisprudencial del Principio de Legalidad Tributaria.**

---

<sup>138</sup> KURI DE MENDOZA et. al., Op. Cit., p. 73.

Respecto al Principio de Legalidad, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha dicho que los tributos son exigidos por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio y que el elemento principal del tributo es la coacción, la cual se pone de manifiesto en la prescindencia de una contraprestación voluntaria del administrado<sup>139</sup>.

Es de hacer notar que ese poder del Estado no es ilimitado, ya que existen límites formales y materiales a la Potestad Tributaria; los primeros, se refieren a la manera de producción de los tributos y en este ámbito aparecen los Principios de Reserva de Ley y Legalidad Tributaria, mientras que en los límites materiales están los Principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Económica, Progresividad y Prohibición de Confiscatoriedad.

En dicha Sentencia, la Sala se limita a expresar someramente acerca del Principio de Legalidad Tributaria, haciendo mención únicamente a las pretensiones de las partes, pero no profundiza a mayor grado el estudio de dicho Principio.

Pero en otra Sentencia, expone que La Administración Tributaria del Estado debe actuar sometida a lineamientos previamente establecidos por el legislador, realizando actos que estén autorizados en un ordenamiento jurídico, y su potestad solo puede basarse en lo que la ley establece, por lo cual no puede enriquecerse a costa de contribuyentes cuando se aplica y se hace cumplir la misma, siendo legítimo el ingreso tributario en la medida que se exige de acuerdo a la normativa instituida<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 163-1-2002, de fecha 24 de febrero de 2006, p. 10.

<sup>140</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, Ref: 107-E-2004, Fecha 3 d diciembre de 2007, disponible en <http://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/Documento/Nota.aspx?data=EJ8lXoSwra9DoHSuTyd4101Cr3EqYVdYTcBikwANup4fA4BOUyX+6cDwjbkR0CnPCWI1KmqUIzH7Z6bis8cH5DjahVeCa9HOjv7mK6KkTVwBul6uOMExf/flmcCyizpa7/fkM17vet6yCyj9LkNO/As6e9s5MXKa>

## CAPITULO II: LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

### 4. El Estado como Autoridad de la Administración Pública.

#### 4.1 El concepto de Estado.

Desde sus orígenes<sup>141</sup>, la palabra Estado ha hecho referencia tanto a las estructuras de Gobierno como al conjunto de la Comunidad Política, sin embargo el concepto de Estado está condicionado por el contexto o ámbito coyuntural<sup>142</sup>.

Existen diversas concepciones acerca de lo que es el Estado, de entre ellas tenemos las siguientes: 1) El Estado como Comunidad Política 2) el Estado como Estado Moderno 3) Estado Aparato, Estado-comunidad y Estado-ordenamiento 4) Estado como instituciones centrales 5) Estados Federados, Estado Superior y Estado global<sup>143</sup>. Todas estas concepciones históricas fueron empleadas en diferentes épocas, países y contextos políticos variados, pues tal y como dice Oskar Fischbach: “El Estado es la resultante de una milenaria evolución de la coexistencia humana<sup>144</sup>”.

---

[Q3jtFUfKUDfnRPoCS1VMqFt5HzA+8+L11+YuQxwGZOjQ9PJludZUYnOqpF6Ue6xBhkZpZN8z2reL](http://Q3jtFUfKUDfnRPoCS1VMqFt5HzA+8+L11+YuQxwGZOjQ9PJludZUYnOqpF6Ue6xBhkZpZN8z2reL), sitio consultado el 11 de noviembre de 2011. Partes: Establecimientos ANCALMO, S.A. de C.V., en contra de Dirección General de Impuestos Internos y otros, Máxima 3. La controversia era sobre el cobro de Remanente de Crédito Fiscal por parte de la demandada hacia la Sociedad, correspondiente al mes de Mayo de dos mil, asimismo el cobro del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y servicios correspondiente a los meses de junio a diciembre de 2000. La sala declaró que eran legales los cobros que se le estaban haciendo a la sociedad demandada, pues ellos estaban debidamente amparados en disposiciones legales.

<sup>141</sup> La palabra Estado aparece por primera vez en el siglo XV, pues las organizaciones políticas anteriores eran conocidas con nombres diferentes, tales como la “Polis” en Grecia, la “Civitas o Res Pública” en Roma. *Vid* FAYT, CARLOS S., *Derecho Político* 7º Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1988, p. 161.

<sup>142</sup> TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J, *Teoría del Estado*, S.Ed., p. 13.

<sup>143</sup> *Ibíd.*, p. 14.

<sup>144</sup> FISCHBACH, OSKAR GEORG, *Teoría General del Estado*, 4ª ed., Labor, Madrid, 1949, p. 15.

Pero para poder saber que es el Estado, hay que plantear precisamente que significa la palabra Estado. Y es que para Fischbach la palabra Estado deriva del Latín *Status* que significa estado de convivencia en un determinado momento u ordenación de la convivencia<sup>145</sup>. Ese estado de convivencia nos hace referencia a la idea pura que guarda el Estado, el cual es la armónica convivencia de todos sus habitantes.

Pero Baldovinos opina que este latinismo significa manera de ser o estar de una persona o cosa y las condiciones y circunstancias en las que se encuentra<sup>146</sup>. Fue en Italia donde se originó esta palabra para referirse al *Stato*, y se utilizó en el nombre de algunas ciudades.

La palabra Estado ha tenido diversas denominaciones, tal es el caso de llamar al Estado como Polis, República, Civitas, Reich, Imperio y Nación, todas dependiendo del momento histórico y lugar específico.

Para Carre de Malberg, no se puede definir jurídicamente el Estado, ni reconocer y determinar su naturaleza y su consistencia efectivas, sino después de haber conocido sus Instituciones del Derecho Público y Constitucional<sup>147</sup>.

En cambio Tenorio Sánchez, define al Estado contemplándolo como Estado Comunidad, como pueblo residente en un determinado territorio con un

---

<sup>145</sup> *Ibíd.*, p. 16.

<sup>146</sup> **VILLALTA BALDOVINOS, DARIO**, *Teoría del Estado y una Introducción al Derecho Constitucional*, 4ª ed., Universitaria, San Salvador, 2006, p. 48.

<sup>147</sup> **CARRE DE MALBERG, R.**, *Teoría General del Estado*, Fondo de Cultura Económica, México, 1948, p. 21.

propio ordenamiento jurídico originario y supremo y con un propio Gobierno, Soberano e Independiente<sup>148</sup>.

La palabra Estado tuvo muy buena aceptación, puesto que puede aplicarse a cualquier organización política, sin importar la forma de Gobierno que adopte, tal es el caso de las Monarquías, la República, y hasta los Principados. Sin embargo todos los Tratadistas tienen una definición propia de lo que para ellos significa la palabra Estado, y es así que para Hans Kelsen el Estado no es mas que un orden normativo, un esquema interpretativo, es decir, el Estado es un orden de la conducta humana<sup>149</sup>. Para Berthelemy el Estado es una sociedad organizada sometida a una autoridad política y ligada a un territorio determinado<sup>150</sup>. Jellinek ha considerado que el Estado debe verse bajo dos aspectos, el Social y el Jurídico. Según el aspecto social el Estado es la unidad de asociación, dotada de Poder de Dominación y formada por humanos en un territorio determinado. Y bajo el aspecto jurídico el Estado es la Corporación formada por un Pueblo, investida de Poder de mando Originario y asentada en un territorio<sup>151</sup>.

Del Vecchio nos define al Estado como la unidad de un Sistema Jurídico que tiene en si mismo el propio centro autónomo, y que está, provisto de la suprema cualidad de persona en sentido jurídico<sup>152</sup>. Según esta definición, el Estado se basa en un vínculo jurídico, pero no solo los Estados poseen la característica de tener un vínculo jurídico, ya que incluso la Iglesia Católica lo

---

<sup>148</sup> **TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J.**, Op. Cit., p. 15.

<sup>149</sup> **KELSEN, HANS**, Citado Por **BALDOVINOS**, Op. Cit., p. 49.

<sup>150</sup> **BERTHELEMY**, Citado Por **BALDOVINOS**, Op. Cit., p. 49.

<sup>151</sup> **JELLINEK, GEORGE**, Citado Por **BALDOVINOS**, Op. Cit., p. 49.

<sup>152</sup> **DEL VECCHIO, GEORGIO**, *Teoría del Estado*, Bosch, Barcelona, 1956, p. 96.

tiene, y no por ello se convierte en un Estado. El vínculo jurídico se debe entender referido a las normas o sistemas de normas singulares que regulan una parte del obrar humano de manera que las facultades o pretensiones de algunos suponen obligaciones por parte de otros.

La esencia jurídica del Estado debe resumirse en el hecho que constituye una Organización que aspira a la máxima Convivencia Humana, asentada sobre un territorio determinado, mediante la creación de la voluntad dominante sobre todos los habitantes.

Una vez definido lo que es el Estado, debemos estudiar necesariamente sus elementos, los cuales lo diferencian del resto de Corporaciones y Asociaciones. Y es que dichos elementos están contemplados de diferentes puntos de vista, llamadas teorías,

#### **4.2 Elementos del Estado**

Los teóricos llamados clásicos como Jellinek, Kelsen, Fischbach, entre otros, consideraban que la comunidad estatal es la resultante de tres elementos, los cuales son fundamentales, tales elementos son el Pueblo, Territorio y la Población.

Partiendo de la Teoría Moderna, Para Tenorio Sánchez, el pueblo y el territorio no son sino presupuestos de hecho, elementos necesarios para la existencia del Estado, los llama Heterogéneos respecto del Derecho o Poder, mientras estos dos últimos explican la unidad del Estado<sup>153</sup>.

Para Carlos Fayt, la estructura del Estado tiene elementos esenciales y elementos modales, los primero determinan la existencia del Estado, los

---

<sup>153</sup> **Ibíd.**, pp. 17 y 18.

segundos, condicionan o caracterizan esa existencia. Ambos conciben al Estado como forma de organización política moderna<sup>154</sup>.

Para este último autor, los elementos esenciales de la estructura son el “Territorio, la Población, el Poder y el Derecho. En cambio los elementos modales son la Soberanía y el Imperio de la Ley”<sup>155</sup>.

#### **4.2.1 Pueblo.**

En palabras de Carre de Malberg, un Estado es una comunidad humana ante todo, es una forma de agrupación social. El interés general y común entre sí fue lo que llevó a los individuos que poblaban territorios determinados a formar lo que hoy conocemos como Estados<sup>156</sup>.

Debemos de tener cuidado en no confundir la palabra Pueblo con Población, ya que esta última es un concepto puramente estadístico, en palabras de Tenorio Sánchez, el Pueblo está formado por el conjunto de todos los individuos que forman parte en un determinado momento de una sociedad política territorial independiente, considerados “*Uti Universi*” y no “*Uti Singuli*”, es decir, unidos y no separados; para este autor los extranjeros y los Apátridas, no forman parte del pueblo a pesar de poder estar sometidos ante la autoridad del Estado<sup>157</sup>.

Para Fayt, se refiere a la población como elemento constitutivo del Estado, y la define como la totalidad de los individuos que habitan en el territorio del

---

<sup>154</sup> **FAYT, CARLOS SANTIAGO**, *Derecho Político*, Tomo I, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1988, p. 195.

<sup>155</sup> **Ibíd.**

<sup>156</sup> **CARRE DE MALBERG, R.**, Op. Cit., p. 31.

<sup>157</sup> **TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J.**, Op. Cit., p. 18.

Estado, la cual presenta dos aspectos, el primero demográfico o cuantitativo, y el segundo demológico o cualitativo<sup>158</sup>.

Pero considera al pueblo como elemento del Estado también, ya que al tener significancia demográfica, se le denomina población<sup>159</sup>.

De todas estas denominaciones la más moderna es la de Fayt, ya que considera elementos muy específicos y mas profundos de lo que es el Pueblo y la Población, ambos esenciales para la formación del Estado.

Fischbach es de la opinión que no importa la concepción que se tenga del Estado, es innegable que le es aparejada la Asociación de hombres y mujeres, llamada Población o Pueblo<sup>160</sup>.

La palabra Pueblo tiene diversos significados, designa una multitud de individuos en un orden estable de vida, por virtud de un sistema jurídico uniforme y autónomo. Pero el mismo Fischbach considera que ese vínculo jurídico no es el único lazo por el que se explica la sociabilidad, ya que esta, se encuentra dentro de la naturaleza humana.

#### **4.2.2 Territorio.**

El Territorio es uno de los elementos que permiten que la nación realice su unidad, una comunidad humana no está apta para formar un Estado mientras no posea un suelo, superficie de tierra sobre la que se declara dueña e

---

<sup>158</sup> **FAYT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit. p., 217.

<sup>159</sup> La palabra pueblo tiene diversos sentidos, tiene un sentido vulgar, referente a los grupos dominantes; tiene un sentido demográfico equivalente a la población; un sentido jurídico en cuanto sus habitantes gozan de derechos civiles y sociales; un sentido político, equivalente a nación; un sentido étnico como una unidad racial, o aspecto cualitativo; un sentido negativo, haciendo referencia al pueblo como masa; y un sentido vinculado a la opinión pública, como sujeto de la opinión pública. **Ibid.**, pp. 230 y 231.

<sup>160</sup> **FISCHBACK**, Op. Cit., p. 17.

independiente, y así imponer su propia Potestad y rechazar la intervención de toda Potestad ajena<sup>161</sup>. El territorio es la condición esencial de toda Potestad Estatal.

Definimos al Territorio como la porción limitada de la superficie terrestre a la cual se extiende el Poder de Dominio del Estado. Fischback llega a la conclusión que sin Territorio, un Estado no puede concebirse<sup>162</sup>. Se considera al Estado como una entidad Territorial, es decir, no puede haber Estado sin una porción de Tierra. Y esta Territorialidad debe ser considerada en razón de la unidad e indivisibilidad de la misma. Entendemos que el Territorio es la esfera en que se desenvuelve el dominio político. Con lo cual se robustece aun más la idea de que sin territorio no puede existir el Estado.

Atención merece la opinión de Tenorio Sánchez al decir que está desplazada la teoría que presenta al Territorio como el sistema óseo del Estado<sup>163</sup>. El territorio está constituido por la superficie abstractamente considerada y geográficamente delimitada, no por las cosas materiales que pueden estar sobre dicha superficie, ni por las aguas, llámese ríos, lagos, lagunas<sup>164</sup>.

En palabras de Fayt, el Territorio es el espacio o porción geográfica en la que se realiza la actividad estatal, comprende el suelo con todos sus accidentes estructurales, el subsuelo y el espacio aéreo<sup>165</sup>. Comprendiendo superficie, altura y profundidad; la primera es la parte terrestre, ríos, lagos y mares.

---

<sup>161</sup> **CARRE DE MALBERG, R.**, Op. Cit., p. 22.

<sup>162</sup> **FISCHBACK**, Op. Cit., p. 108.

<sup>163</sup> Haciendo referencia a la llamada Teoría Organicista, *Vid.*, **TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J.**, Op. Cit., p. 20.

<sup>164</sup> **Ibíd.**

<sup>165</sup> **FAYT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit., p. 205.

La definición de lo que es Territorio según Tenorio Sánchez, es que el Territorio “es aquella parte geográficamente limitada de la tierra que es sede estable del pueblo y salvo casos excepcionales, del Gobierno”<sup>166</sup>.

Para García Cotarelo, el Territorio ha sido y es considerado como un elemento indispensable del Estado, ya que existe una relación jurídica del Estado y el territorio<sup>167</sup>. Dicha relación es explicada desde tres concepciones teóricas, la primera de ellas como objeto del Estado, la segunda como límite de su competencia y la tercera como elemento constitutivo del mismo<sup>168</sup>.

El Territorio según se le considere como medio físico del que depende el sostenimiento de la población, presenta dos aspectos, uno patrimonial y otro jurídico o político, el primero se manifiesta en las relaciones de dominio, el segundo en las relaciones de Imperio o Soberanía<sup>169</sup>

Carre de Malberg, insiste en que la relación jurídica que se establece entre el Estado y su territorio no consiste en un Derecho de Dominio, sino realmente de Imperio, ya que el Estado no tiene sobre su suelo una propiedad, sino una Potestad de dominación a la cual se le da el nombre de Soberanía Territorial ejercida sobre un espacio determinado, que incluye el espacio aéreo, terrestre y marítimo<sup>170</sup>.

El Territorio está determinado jurídicamente, es decir, el ordenamiento jurídico contiene la delimitación territorial del Estado mismo, sus fronteras, ya

---

<sup>166</sup> **Ibíd.**, p. 21.

<sup>167</sup> **GARCÍA COTARELO, RAMÓN**, *Teoría del Estado*, Colección Ciencias Sociales 1, Teide, Barcelona, 1981, p. 85.

<sup>168</sup> **Ibíd.**, p. 88.

<sup>169</sup> **FAYT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit., p. 210.

<sup>170</sup> **CARRE DE MALBERG, R.**, Op. Cit., pp. 23 y 24.

sean naturales o artificiales<sup>171</sup>, o también terrestres, marítimas, atmosféricas<sup>172</sup>.

### 4.2.3 El Poder

Por encima de todo, lo que constituye un Estado es el establecimiento de una Potestad pública, que se ejerce autoritariamente sobre todos los individuos que forman parte del grupo. Esta Potestad pública debe su existencia a esa organización nacional, la cual encuentra su sentido en la Unidad Nacional, cuyo fin es crear una voluntad capaz de tomar las decisiones en bienestar del interés general<sup>173</sup>.

No debemos de confundirlo con nociones de Dominio y Poder Coercitivo, ya que para Fischback el concepto Poder del Estado no tiene tanta relación con el término fuerza o violencia, y se decanta por identificarse con la idea de ordenar y administrar<sup>174</sup>. Es así como se define al Poder como la capacidad exclusivamente reconocida al Estado de ejercer su Dominio sobre el Territorio y sobre los Habitantes<sup>175</sup>.

En otra línea de ideas, Tenorio Sánchez manifiesta que no existe Estado sin Gobierno, y que el Poder del Estado ha de ser legítimo. Para explicar el Poder del Estado distingue dos posturas, la primera en la que se funda el Poder del Estado, en la fuerza, y la segunda, que se considera dominante

---

<sup>171</sup> GARCÍA COTARELO, RAMÓN, Op. Cit., p. 87.

<sup>172</sup> TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J., Op. Cit., pp. 22.

<sup>173</sup> CARRE DE MALBERG, R., Op. Cit., p. 26

<sup>174</sup> FISCHBACK, Op. Cit., p. 118.

<sup>175</sup> *Ibid.*, p. 119

desde la 2ª Guerra Mundial la cual dice que el Gobierno no puede basarse solo en la fuerza, pues ante todo debe satisfacer los intereses colectivos<sup>176</sup>.

Para este mismo autor, el Gobierno Estatal tiene ciertos caracteres, tales como la Politicidad, la Soberanía y la Diversidad Institucional. La Politicidad hace referencia a la actividad del Gobierno en función de su población, en cumplimiento de sus fines; con respecto a la Soberanía significa que el Estado es la máxima autoridad del Derecho Interno, y que además se encuentra en posición de independencia de otros Estados; y por último con respecto a la Diversidad Institucional apreciamos el conjunto de autoridades o sujetos dotados de aptitud para condicionar el comportamiento de los demás sujetos, es decir de los Gobernados, en virtud del Poder jurídico<sup>177</sup>.

García Cotarelo define al Poder como la capacidad de imponer obediencia, y en su definición distingue entre elementos materiales e ideológicos, los cuales son capaces de conducir a la obediencia<sup>178</sup>.

Entre los elementos materiales del Poder menciona la sanción física a la que se puede recurrir, junto a esta, observa una facultad para poder regular los detentadores del Poder para regular todos los aspectos. Los elementos o aspectos del tipo ideológico los distingue de la siguiente manera, primero, una legitimidad del tipo racional, y luego una legitimidad del tipo tradicional, y por último una legitimidad carismática, referida a un proceso de rutinización de creencias en el heroísmo, la santidad, y la ejemplaridad de las personas reveladas<sup>179</sup>.

---

<sup>176</sup> **TENORIO SÀNCHEZ, PEDRO J.**, Op. Cit. p. 24.

<sup>177</sup> **Ibíd.**, pp. 25 y 26.

<sup>178</sup> **GARCIA COTARELO, RAMÓN**, Op. Cit., p. 97.

<sup>179</sup> **Ibíd.**, p. 98.

El Poder político se presenta como una realidad comprensiva, capaz de hablar en nombre de toda la comunidad<sup>180</sup>; pues solo él es capaz de entenderse como Poder de dominación en general.

Siguiendo otra línea de pensamiento, tenemos a Fayt, el cual nos dice que el Poder como tal es un fenómeno social, y que es producto de la interacción humana; consistiendo en la relación de subordinación en la cual se sitúan las personas. Pero esa relación de subordinación requiere de dos elementos indispensables, el mando y la obediencia, además de poder desenvolverse entre dos o más individuos, o si no, abarcar la totalidad de la comunidad<sup>181</sup>. Para este autor hay poderes de tipo económico, políticos, religiosos, militares y sociales.

El poder político o simplemente poder, se diferencia de los demás por las siguientes razones: 1) por la esfera de su actividad, 2) su modo de influir en la conducta humana, 3) los instrumentos que controla y los propósitos que la orientan, 4) su aplicación es para una nación o pueblo entero, dentro de un espacio determinado 5) Se someten a él los individuos y le prestan obediencia en virtud de creer en su legitimidad, 6) Posee la coacción y los instrumentos de control social para hacer efectivas las sanciones y 7) Su acción se orienta hacia la realización de la representación del orden social que le dio origen y lo sostiene<sup>182</sup>.

El Poder político es siempre un poder dominante, las otras organizaciones tienen poder disciplinario, pero carecen de Poder dominante; y es este Poder de dominación el que históricamente diferencia la forma política moderna.

---

<sup>180</sup> MEYNAUD, J., *Introducción a la Ciencia Política*, S.ed., Tecnos, Madrid, 1971, p. 76.

<sup>181</sup> FAYT, CARLOS SANTIAGO, Op. Cit., p. 235.

<sup>182</sup> *Ibid.*, p. 236.

El Poder en el Estado, cuantitativamente, es el resultado de todas las acciones políticamente relevantes, internas y externas, la suma de todas las energías o fuerzas internas de la organización y comprende tanto al núcleo que ejerce el Poder en el Estado, a los que lo apoyan y a los que se oponen, como al Poder constituyente. El Poder en el Estado se caracteriza por ser el poder supremo de dominación, y precisamente es el Estado el titular abstracto del poder de dominación suprema<sup>183</sup>.

Por último este autor concluye diciendo que el Poder como elemento, en su relación con los demás elementos del Estado, es el que determina la forma política.

#### **4.2.4 Derecho.**

Manifiesta García Cotarelo, “Cuando un Estado configura jurídicamente la organización y el ejercicio del Poder político de manera que los individuos y sus grupos están protegidos por la existencia previa de normas e instituciones jurídicas, garantizadoras de Derechos y Libertades; cuando la actividad estatal se somete a normas e instituciones jurídicas, sin más excepciones que las exigidas por el bien común, entonces nos encontramos ante un Estado de Derecho”<sup>184</sup>. Ante estas palabras podemos entender que el Derecho es lo que configura toda la organización de un Estado, es el Derecho el que determina incluso los límites al Poder del Estado, determina los Derechos, Garantías y Principios de los Gobernados.

Como dice Fayt, el Derecho en su relación con el Estado, es un elemento esencial de la forma política moderna, a tal punto que no hay Estado sin

---

<sup>183</sup> **Ibíd.**, p. 238.

<sup>184</sup> **GARCIA COTARELO, RAMÓN**, Op. Cit., p. 228.

Derecho, y en su relación con los demás elementos ya estudiados, cumple funciones determinadas, ya que respecto de la población tiene la función de fijar la esfera individual excluida de la acción del poder, los derechos individuales y sociales, los de índole política. Respecto del territorio, lo determina jurídicamente en la relación con la población; y por último con el Poder su función consiste en determinarlo como jurídico, requiriendo de él la sanción para no quedar solo como un deber ético<sup>185</sup>.

En palabras del mismo autor, lo que caracteriza al Derecho como un elemento del Estado, son los siguientes aspectos<sup>186</sup>:

- El Derecho proviene de la actividad política.
- El Derecho es una condición esencial para la existencia del Estado.
- El Derecho traduce formalmente toda redistribución de fuerzas, asegurando un orden estable en un momento dado.
- El Derecho tiende a superponerse mediante dispositivos inhibitorios, con fines de integración y mecanismos de control.

En cambio, lo que diferencia el Estado del Derecho se resume en tres posturas: la primera dice que el Estado es el creador del Derecho, la segunda se refiere a que Estado y Derecho son conceptos no idénticos ni equivalentes y la tercera sostiene que tanto el Poder como el Derecho se originan en el interior de Grupos Sociales<sup>187</sup>.

---

<sup>185</sup> **FAYT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit., p. 297.

<sup>186</sup> **Ibíd.**, pp. 298-301.

<sup>187</sup> La primera es llamada Teoría Monista, la segunda considerada como Teoría Dualista y la tercera postura es denominada Pluralismo. *Vid* **FAIT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit., pp. 302-303.

Ante estas diferencias, el autor llama Estado de Derecho a la forma política modalmente determinada por el Principio del Imperio de la Ley<sup>188</sup>. Se puede entender, que se hace referencia a un Estado sometido tanto en todas sus actividades como todas sus personas a las normas jurídicas, existe la primacía de la Ley.

Tanto la organización del Estado, en su composición y sus relaciones con los demás individuos debe estar regulada por el Derecho, y por lo tanto el Derecho es el que constituye al Estado en su unidad; no se trata entonces de una unidad mental o espiritual o de naturaleza orgánica<sup>189</sup>.

Para que exista un Estado de Derecho, deben de existir al menos una Constitución que declare o reconozca los Derechos individuales, que además divida la competencia del Poder en órganos con funciones ejecutivas, legislativas y judiciales, y que también realice actividades de Gobierno y administración mediante leyes y reglamentos determinados<sup>190</sup>.

### **4.3 Funciones y Atribuciones del Estado**

Las funciones y atribuciones que los Estados deben cumplir independientemente su organización son según Baldovinos las siguientes:

Primero en los Estados debe existir una clase de actividad encaminada a formular normas generales que deben estructurar primero el Estado mismo, y luego reglamentar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos y las

---

<sup>188</sup> **Ibíd.**, p. 305.

<sup>189</sup> **TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J.**, Op. Cit., p. 27.

<sup>190</sup> **FAIT, CARLOS SANTIAGO**, Op. Cit., p. 306.

relaciones entre los ciudadanos entre si. A esta función se le conoce como Función Legisladora.

En segundo lugar, debe tener una Función encaminada a tutelar el Ordenamiento Jurídico, es decir a estar vigilante del cumplimiento de las Normas Jurídicas dictadas, y además definiendo las normas a aplicar. Esta es la Función Jurisdiccional.

Y en tercer lugar el Estado debe actuar promoviendo la satisfacción de las necesidades de los individuos, y a su vez realizar actos de Gobierno y Dirección del Estado. Esta es la llamada Función de Administrar<sup>191</sup>.

La Función Legisladora es definida como la actividad del Estado encaminada a crear y estructurar el Ordenamiento Jurídico y que se manifiesta en la elaboración, formulación y aprobación de las normas que regulan la organización misma del Estado, el funcionamiento de sus Órganos, las relaciones entre el Estado y los ciudadanos y las de los ciudadanos entre si<sup>192</sup>. Esta función es de vital importancia para el Estado, ya que haciendo uso de ella se crean las leyes secundarias de la República, las cuales rigen las relaciones entre todos los sujetos, incluyendo al Estado mismo. Dicha función recae en la Asamblea Legislativa, la cual está conformada por los 84 diputados de los diferentes partidos políticos, y es la responsable de la aprobación de las Leyes de la República.

La Función Jurisdiccional es considerada como la encaminada a vigilar el Ordenamiento Jurídico, y por supuesto, dirigida a obtener la Declaración del Derecho y la estricta aplicación de la Norma Jurídica preconstituida a casos

---

<sup>191</sup> **BALDOVINOS, DARÍO**, Op. Cit., p. 122.

<sup>192</sup> **Ibíd.**, p. 126.

concretos mediante las resoluciones de las controversias entre los particulares<sup>193</sup>. También el Estado entra en esas controversias, ya que en muchas ocasiones es el Estado el Demandado, u ocupa la postura de Demandante. Esta función es la que realiza el Órgano Judicial, el cual siendo un órgano fundamental del Estado tiene bajo su mando la función de Resolver los conflictos que nacen a la vida jurídica, utilizando las leyes y normas jurídicas aprobadas para tal efecto.

La Función de Administrar suele llamarse función Ejecutiva o Administrativa, dentro de ella se ejerce la Función llamada de Mando. Esta Función de Mando es la mas intensa y activa de todo el Estado, esto en razón de que la mayoría de los fines del Estado se obtienen por esta vía, usando la Administración y la Burocracia como instrumentos de acción propia<sup>194</sup>. Mediante la Función Ejecutiva se llevan a cabo actos de carácter Jurídico-Político, por medio de los cuales el Estado cumple con sus fines. Esta función le corresponde al Órgano Ejecutivo, el cual tiene a su cargo el Presidente de la República, definiendo la elaboración de políticas publicas en su Plan de Gobierno, auxiliado por diversas secretarias llamadas Ministerios y Viceministerios, así como de los Gobernadores Departamentales.

Dentro de los Estados modernos estas Funciones existen y coexisten entre si, ya que ninguna esta por encima de las demás, y cada una esta muy bien definida y estructurada de modo que no se caiga en un despotismo por parte de los Gobernantes. Esto fue visto desde la Teoría de la Separación de Poderes, expuesta por Montesquieu en su obra "El Espíritu de las Leyes"<sup>195</sup>. Este autor, era de la idea que debía existir un equilibrio de Poderes, en este caso hablamos ya de funciones, ya que los Reyes tenían el Poder absoluto

---

<sup>193</sup> **Ibíd.**, p. 127.

<sup>194</sup> **Ibíd.**, p. 126.

<sup>195</sup> **MONTESQUIEU, BARON DE**, *El Espíritu de las Leyes*, Libro XI, Capitulo VI, p. 59.

en contraposición al Parlamento, el cual se veía casi siempre como un espectador en la toma de decisiones. Con el objetivo de procurar un Equilibrio de Poderes, Montesquieu manifestó que debe de fijarse de acuerdo al contenido de sus funciones, fijando con precisión la competencia de cada uno, evitando lo injerencias de unos con otros. Gracias a esto, se obtiene un equilibrio que se manifiesta en un correcto ejercicio del Poder, es decir se logra un balance, en el que uno sirva de freno y de control al otro.

Pero Montesquieu hablaba de Poderes, es decir que el Poder del Estado se dividía, pero lo cierto es que el Poder es uno solo y lo ejerce éste por medio de sus Órganos, los cuales se encargan de ponerlo de manifiesto para beneficio de los Gobernados, tal y como lo expresa el Art. 1 Cn., de El Salvador.

Actualmente ha quedado abolida la concepción Poderes del Estado, ya que no podía estarse refiriendo al Poder dividido en cuotas, sino que el Poder siempre es uno solo, pero ejercido por diversos Órganos los cuales conforman la estructura del Estado, a diferencia de lo que ocurría en las monarquías absolutistas, en las cuales el Poder era ejercido por una sola persona, es decir por el Rey, en cambio con el advenimiento del sistema Democrático, se cambió totalmente esa concepción y se decidió tomar la idea de Montesquieu como referente de la separación de Poderes, pero siempre haciendo referencia a los Órganos en si.

#### **4.4 Estructura Orgánica.**

##### **4.4.1. Los Órganos Fundamentales del Estado**

Toda la actividad del Estado se pone de manifiesto a través de la actuación de sus Funcionarios, que actúan dentro de estructuras del Estado llamadas Órganos. Baldovinos define a los Órganos del Estado como las estructuras jurídicas por medio de las cuales se cumplen las Funciones del Estado, las que son hechas por la gestión de los Funcionarios que ejercen el Gobierno<sup>196</sup>.

Jellinek clasifica los Órganos del Estado en dos grandes órdenes como lo son: Inmediatos y Mediatos<sup>197</sup>. Los Órganos Inmediatos poseen una característica fundamental, como es la de no depender del Poder de mando de otros órganos en el ejercicio de sus atribuciones previamente establecidas en la ley. Dichos Órganos son el Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Los Órganos Mediatos son aquellos cuya situación no descansa de un modo inmediato en la Constitución, sino en una creación de ley ubicada bajo el texto Constitucional o producto de la discrecionalidad del Órgano inmediato. Además su actividad con la población es siempre derivada<sup>198</sup>. Jellinek hace una comparación acerca de que un Municipio podría ser visto como un Órgano del Estado, en el sentido de que los Municipios auxilian al Órgano Ejecutivo en sus funciones de carácter administrativo descentralizado, al delimitarse a una porción territorial menor pero mas cerca de la población.

Es decir, los Municipios cumplen la función de Administrar territorialmente dentro de sus límites, sin embargo no dependen directamente del Órgano Ejecutivo, ya que son autónomos.

Estas teorías se ponen de manifiesto en el plano puramente doctrinario, ya que nuestra Constitución reconoce como Órganos del Estado al Legislativo,

---

<sup>196</sup> **BALDOVINOS, DARÍO**, Op. Cit., p. 130.

<sup>197</sup> **JELLINEK, GEORGE**, Citado Por **BALDOVINOS**, *Teoría General del Estado*, p. 130.

<sup>198</sup> **Ibíd.**, p. 132.

Ejecutivo y Judicial, y además se toman en cuenta al Tribunal Supremo Electoral, El Ministerio Público y la Corte de Cuentas de la República, incluyendo también a las Gobernaciones y las Municipalidades. Todos ellos conforman la estructura esencial del Estado en El Salvador, y están delimitadas en la Constitución sus competencias, atribuciones y funciones para el armónico funcionamiento.

Cada uno de estos Órganos tiene su asidero legal dentro de la Constitución, citando así para el Órgano Legislativo el Art. 121Cn., y siguientes, correspondiente a la sección primera del capítulo I del Título VI; el Órgano Ejecutivo en el Art. 150 Cn., y siguientes; el Órgano Judicial en el Art. 172 Cn., y siguientes respectivamente. Sus definiciones y atribuciones serán abordadas mas adelante en esta investigación.

#### **4.4.2 Gobiernos Departamentales**

El Salvador está dividido políticamente en tres zonas geográficas, la Zona Occidental, la Zona Central y la Zona Oriental, las cuales suman catorce Departamentos, cada Departamento es representado por un Gobernador Político el cual es elegido por el Presidente de la República durante el ejercicio Presidencial, y precisamente representa al Presidente dentro del Departamento<sup>199</sup>.

Las Funciones del Gobernador son las siguientes:

- Se encarga de promover, apoyar y organizar a las entidades que tengan como objeto la cultura, la salud y el progreso de las comunidades.
- Apoya actividades deportivas y recreativas.

---

<sup>199</sup> Decreto Ejecutivo No. 54, Aprobado el 3 de mayo de 2010.

- Organiza festivales culturales de danza y concursos escolares.
- Por designación del Presidente de la República, los Gobernadores son los responsables de organizar, coordinar e implementar las políticas de auxilio en casos de desastres y lo hace por medio de las Comisiones Departamentales Municipales de Protección Civil, así mismo, coordina la conformación de los mismos en los Municipios.
- Apoya la organización de comités acción y participación ciudadana en situaciones de emergencia por desastres naturales o causadas por los seres humanos, por ejemplo: el Huracán Mitch, los terremotos, la sequía y la inseguridad alimenticia.
- Apoya, coordinan y fiscalizan el fiel cumplimiento de los derechos ciudadanos por medio de la representación y regionalización de la dirección de protección al consumidor<sup>200</sup>.

Los Gobiernos Departamentales ejercen su potestad dentro del ámbito territorial correspondiente, no pudiendo extralimitarse del mismo.

#### 4.4.3 Gobiernos Municipales.

La palabra Municipio proviene del latín “municipium”, que significaba en la antigua roma, ciudad principal que se gobernaba por sus propias leyes<sup>201</sup>. De aquí nació también la palabra autonomía, cuya acepción original es la condición de una entidad o circunscripción territorial de regirse por normas propias. Los Municipios eran, en la Antigua Roma, las ciudades que el

---

<sup>200</sup> **MINISTERIO DE GOBERNACIÓN**, El Salvador, Atribuciones y Funciones en: [http://www.gobernacion.gob.sv/index.php?option=com\\_content&view=article&id=89&Itemid=151](http://www.gobernacion.gob.sv/index.php?option=com_content&view=article&id=89&Itemid=151), sitio visitado el 4 de diciembre de 2010.

<sup>201</sup> **AMADOR, CAIRO**, “Que es un Municipio”, en *Revista Electrónica en Derecho Municipal*, Nicaragua, publicada el 27 de octubre de 2000, disponible en: <http://www.manfut.org/alcaldes/derecho-municipalidad.html>, sitio consultado el 4 de diciembre de 2010.

Imperio incorporó a su territorio y a las que reconoció cierto grado de autonomía para manejar los asuntos de sus vecinos. Esta definición acierta al hacer referencia en la autonomía de la que gozan los Municipios en El Salvador, pero que no es absoluta, ya que solo se limita al aspecto Económico, Administrativo y Técnico.

Hacemos diferencia en dos términos que suelen confundirse, y es que Municipio y Municipalidad no son lo mismo<sup>202</sup>. El Municipio es la Entidad Territorial en su Conjunto, la cual no se extrapola de sus límites geográficos; y Municipalidad es el Gobierno, es decir el conjunto de personas que ejercen las funciones de mando y dirección del Municipio, tal es el caso del Alcalde y su Concejo Municipal.

La Constitución salvadoreña establece en su Art. 202 que los Departamentos se dividen en Municipios, y estos estarán regidos por un Concejo el cual se llama Concejo Municipal, conformado por el Alcalde, Síndico y dos o mas Regidores según el número de habitantes del lugar.

Podemos mencionar que las atribuciones que tienen los Municipios se encuentran plasmadas en el Art. 204 Cn., y es que los Municipios están facultados para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras, ya que precisamente los Municipios tienen que satisfacer las necesidades de la ciudad o pueblo que representan.

Decretar reglamentos y ordenanzas locales es otra de sus facultades regulada Constitucionalmente, ya que las Ordenanzas Municipales se convierten en Ley pero solo dentro de los límites territoriales del Municipio, tal es el caso que por medio de Ordenanzas Municipales se prohíbe botar

---

<sup>202</sup> **Ibíd.**

basura, o incluso regular la venta de bebidas alcohólicas para ciertas horas y lugares.

Por último los Municipios están facultados para elaborar sus tarifas de impuestos y modificarlas, pero deben de proponerlas como ley ante la Asamblea Legislativa y someterlas a su aprobación o rechazo. Es de hacer notar que esta facultad de decretar impuestos se limita a establecer solo impuestos de carácter municipal, como el pago por tener publicidad en vallas en las calles y el pago de impuestos por cabinas telefónicas.

Una vez ilustrado lo que es el Estado como Autoridad de la Administración Pública, con todos sus elementos, funciones, y su estructura, podemos hablar acerca del estudio de la Potestad Tributaria del Estado, ya que dicha potestad emana del Poder de administrar que reviste al Estado.

#### 4.5 Potestad Tributaria del Estado

La Potestad Tributaria del Estado está directamente relacionada con los Principios del Derecho Tributario, ya que dicha Potestad debe de estar amparada en ellos, lo cual implica también que debe respetarlos. Al mismo tiempo sirven de límite al Poder del Estado, y así evitar caer en el Despotismo<sup>203</sup>, Autoritarismo<sup>204</sup> y la Tiranía de Estado<sup>205</sup>.

Tradicionalmente se utilizó el término Poder Tributario para hacer referencia a una idea de Soberanía, pues el Estado como tal goza de ella, y va en relación a la actividad normativa, es decir a la creación de de los tributos; en cambio el término Potestad va encaminado a la exigibilidad, es decir a la aplicación de la norma jurídica.

---

<sup>203</sup> Autoridad Absoluta no limitada por las Leyes, **Diccionario de la Real Academia Española**, 22ª Edición, Madrid, 2001.

<sup>204</sup> Sistema basado en el exceso de autoridad, *Ibíd.*

<sup>205</sup> Abuso o imposición de Poder, Fuerza o superioridad, *Ibíd.*

#### 4.5.1 Definición de Potestad Tributaria del Estado

Potestad Tributaria, como acertadamente la conceptúa Giuliani Fonrouge, consiste en “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción<sup>206</sup>”.

Según Berliri, “el Estado en uso de su potestad tributaria puede no solo establecer legalmente impuestos o suprimirlos, sino también realizar actos jurídicos de carácter administrativo, tales como la suspensión de la obligación de pagar impuestos, dictar normas destinadas a la recaudación, e interpretar la normativa tributaria, etc.<sup>207</sup>”

Narciso Amorós prefiere utilizar la expresión Poder Tributario, y lo define como una facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas o bienes que se hallen dentro de sus fronteras<sup>208</sup>. Esta definición es similar a la que plantea Fonrouge, ya que ambos autores coinciden en que el Poder Tributario es una Facultad del Estado, y está además amparada en su Soberanía.

Magaña es de la opinión que la Soberanía del Estado ha sido siempre el fundamento de la Potestad Tributaria, aceptada por toda la Doctrina. Sin embargo existe todavía una confusión respecto a la terminología adecuada para referirse a la Potestad Tributaria, y es que Berliri adopta la idea de Potestad Tributaria, y establece en su obra que existe una sinonimia entre

---

<sup>206</sup> **GIULIANI FONROUGE, CARLOS M**, Op. cit., pp. 266 a 270.

<sup>207</sup> **BERLIRI, ANTONIO**, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 167 a 181.

<sup>208</sup> **AMORÓS RICA, FRANCISCO**, citado por **ÁLVARO MAGAÑA**, en *Derecho Constitucional Tributario*, Comisión Coordinadora para el Sector Justicia, Unidad Técnica Ejecutora, San Salvador, 1993, p. 65.

las expresiones Poder y Potestad, pero al final de su análisis encuentra una tercera expresión como lo es el Derecho de Supremacía Tributaria<sup>209</sup>, el cual no tiene mucha aplicación en nuestro Derecho Salvadoreño.

Otro autor, Micheli, afirma que con mucha frecuencia se habla de Poder Tributario o Poder de la Imposición para individualizar la acción del Estado en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se encamina a la creación de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a la aplicación de ellas<sup>210</sup>.

#### **4.5.2 Fundamento Doctrinario de la Potestad Tributaria**

La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos o derogarlos.

El fundamento de este poder del Estado radica según Heinrich, en la Soberanía del Estado<sup>211</sup>, esta concepción en la actualidad se encuentra superada, ya que la Soberanía es una e indivisible y se exterioriza y ejerce en el orden internacional.

Algunos autores utilizaban la expresión poder tributario con preferencia a otras como soberanía fiscal o potestad tributaria porque la primera puede ser demasiado ambiciosa y la segunda no dar indicación de su verdadera trascendencia<sup>212</sup>.

El poder fiscal en esta concepción es, en realidad, la Soberanía del Estado, que se ejerce, en materia fiscal, por medio de normas políticas y jurídicas.

---

<sup>209</sup> **BERLIRI, ANTONIO**, Citado por **GIULIANI FONROUGE**, *Principi di Diritto Tributario*, p. 325.

<sup>210</sup> **MICHELI, G.A.**, Citado por **GIULIANI FONROUGE**, *Corso di Diritto Tributario*, p. 326.

<sup>211</sup> **HEINRICH, KRUSE**, *Derecho Financiero*, Parte General, Derecho Financiero, España, 1978, pp. 88 y 89.

<sup>212</sup> **AMORÓS NARCISO**, *Derecho Tributario*, Segunda edición, Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 160.

El concepto de Poder emana como un hecho real cuando se está al frente de un sujeto titular como lo es el Estado, con la capacidad de producir actos y exigir coactivamente su cumplimiento, dando así efectos jurídicos<sup>213</sup>. La Doctrina Alemana considera que el Poder Tributario tiene su fundamento como ya se dijo en la Soberanía del Estado, o en la llamada Soberanía Territorial<sup>214</sup>.

Pero Sainz de Bujanda habla de Soberanía Fiscal como un aspecto o manifestación de la Soberanía Financiera ya que ésta constituye una parte de la Soberanía del Estado<sup>215</sup>.

Todos estos Doctrinarios coinciden en que el Derecho de exigir Tributos por parte del Estado se sostiene en la idea de la Soberanía misma del Estado. De ahí que sus opiniones sean similares, pero con algunas diferencias léxicas.

Diferente es el Derecho Anglosajón, es decir en Estados Unidos y el Reino Unido, ya que en ese sistema se mantiene la idea que la actividad tributaria descansa en dos poderes soberanos del Estado, los cuales son el Poder Impositivo y el Poder de la Policía, los cuales son inherentes al Estado. La primera idea se entiende como el Poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o sobre bienes. Y el segundo como la facultad de controlar personas o bienes en su jurisdicción, realizando el interés general de la Nación<sup>216</sup>.

---

<sup>213</sup> **Ibíd.**, p. 156.

<sup>214</sup> **MYRBACH-RHEINFELD**, Citado Por **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 326.

<sup>215</sup> **SAINZ DE BUJANDA**, Citado Por **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 326.

<sup>216</sup> **APUD, PAUL**, *Taxation in the United States*, Citado Por **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 327.

Pero a estas ideas se opone Bielsa, ya que para él, la Soberanía es mas política que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de Derecho Internacional, además la Soberanía es una e indivisible y es parte de la Nación misma, es decir al Pueblo, ya que la Soberanía reside en el Pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución misma<sup>217</sup>. Por lo cual al Estado únicamente le bastaría con su Poder de Imperio para poder fundamentar su Potestad Tributaria y exigir tributos.

Para terminar el análisis, Bielsa es de la opinión que basta invocar al Poder de Imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción para justificar su Potestad Tributaria, idea que es aceptada por la doctrina en General<sup>218</sup>.

#### **4.5.3 Características de la Potestad Tributaria.**

Las características son los elementos esenciales que mejor describen a la Potestad Tributaria del Estado, entre ellas tenemos las siguientes según diversos autores:

##### **Originario.**

El Poder Tributario corresponde al Estado en forma originaria, es decir, el Estado lo detenta o adquiere siempre de modo originario. Esta facultad o poder de Estado le podrá ver restringida a favor o en disposición de entes territoriales o institucionales<sup>219</sup>.

El Estado lo detenta o lo adquiere, siempre de modo originario, pero después aparecen otros titulares de ese Poder Tributario que si lo ejercen de manera derivada supone una transmisión que el Estado le hace. El caso de las

---

<sup>217</sup> **BIELSA, RAFAEL**, *Estudios de Derecho Público*, Citado Por **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 327.

<sup>218</sup> **Ibíd.**, p. 328.

<sup>219</sup> **FIGUEROA VALDÉS, JUAN EDUARDO**, Op. Cit., p. 19.

corporaciones locales de otros entes territoriales y, en menor grado, el de los entes institucionales. Ellos también son titulares de un Poder Tributario que se dice derivado<sup>220</sup>.

### **Abstracto.**

Amorós considera que se puede hablar de un Poder Tributario Abstracto y otro Concreto, pero uno de ellos es complemento del otro, es el caso del Concreto<sup>221</sup>. Según el citado autor, para que haya un verdadero Poder Tributario es necesario que el mandato del Estado se lleve a cabo en un sujeto, y que se haga efectivo mediante la actividad de la Administración. Pero lo cierto es que no hay que confundir Potestad Derivada del Poder de Imperio que le pertenece al Estado con el ejercicio de dicho Poder. Es de hacer notar que una cosa es la Facultad de actuar y otra muy distinta es la ejecución de esa Facultad materialmente hablando; Lo que hace que se cree una disyuntiva en cuanto a consideraciones doctrinarias se refiere, sin embargo, esta última idea es la mejor adoptada.

Fonrouge consideraba que entre las características del Poder Tributario<sup>222</sup> está ser Abstracto pero también Concreto, y que ambos se complementan, sin embargo a esta idea se opone Amorós bajo el fundamento que Fonrouge confundió la Potestad Derivada del Poder de Imperio (idea de ser Concreto) con el ejercicio de ese Poder.

Aun así se discute si el Poder Tributario es Abstracto o Concreto, sino existe hasta que se materializa en un acto o declaración venida de la Administración. El mismo Amorós cree que el Poder Tributario en su aspecto

---

<sup>220</sup> **AMORÓS NARCISO**, Op. Cit., p. 165.

<sup>221</sup> **AMORÓS, NARCISO**, Citado Por **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 329.

<sup>222</sup> Ahora conocida como Potestad Tributaria.

Político es Abstracto, y solo al concebirlo de esta manera sería posible que exista antes de su ejercicio.

### **Permanente**

Fonrouge era de la opinión que es mejor hablar de permanencia del Poder Tributario que de Imprescriptibilidad del mismo, como lo hace Amorós, esto por la razón de que el Poder Tributario es propio del Estado, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo<sup>223</sup>. En tanto perdure el Estado siempre habrá Poder de gravar.

Es imposible que dicho Poder o Potestad desaparezca por razones de prescripción o de caducidad, ya que lo único que podría acontecer es que se extinga por el paso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones emanadas por efecto del ejercicio del Poder Tributario, esto en razón que los créditos del Estado pueden caducar por razones de interés social o necesidad de certeza del derecho.

Amorós afirma que la prescripción no es dirigida hacia el Poder Tributario, sino hacia los Derechos y acciones que las leyes establecen a favor de la Hacienda Pública. Es decir que no prescribe el Poder Tributario, nunca se agota, pero si se pueden agotar los Derechos a favor del Estado, por razón de cumplirse o no ser ya necesarios<sup>224</sup>.

### **Irrenunciable.**

---

<sup>223</sup> **GIULIANI FONROUGE**, Op. Cit., p. 330.

<sup>224</sup> **AMOROS, NARCISO**, Op. Cit., p. 171.

Esta característica pone de manifiesto que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, ya que sin el Poder Tributario no podría seguir. Haciendo una comparación con el ámbito de las ciencias naturales, podemos decir que el Poder o la Potestad Tributaria es al Estado lo que el Oxígeno es para los seres vivos, algo indispensable en su naturaleza, algo que lo mantiene vivo, funcionando, algo sin lo cual dejaría de existir como tal. Es por ello que no puede renunciar a él.

No cabe por parte del Estado ninguna disposición del Poder Tributario a favor de nadie, ni por ninguna circunstancia o hecho, dado que el ejercicio de este poder es obligatorio y permanente para el Estado<sup>225</sup>.

Amorós piensa que la característica de irrenunciabilidad está encaminada a denotar que la Potestad Tributaria no puede entenderse como Patrimonio del Estado, a pesar que si lo ejerce, pero de alguna forma constituye un elemento de este<sup>226</sup>.

### **Indelegable.**

Muy parecido a la anterior característica es la indelegabilidad, ya que renunciar implica desprenderse de un Derecho en forma absoluta y total, y así tenemos que delegar equivaldría transferir ese Derecho a un sujeto Tercero de manera transitoria<sup>227</sup>. Ante esta característica conviene mencionar que el Estado no delega su Poder de Imperio, del cual deriva la Potestad Tributaria, ni tampoco puede delegar su Potestad Tributaria a otros sujetos que no sean los mismos órganos que lo conforman, ya que de lo contrario, este poder en manos de los particulares sería contrario al Ordenamiento Constitucional en

---

<sup>225</sup> FIGUEROA VALDES, JUAN EDUARDO, Op. Cit., p. 20.

<sup>226</sup> *Ibid.*, p. 167.

<sup>227</sup> GIULIANI FONROUGE. Op. Cit., p. 330.

el cual le corresponde exclusivamente al Estado la Potestad de crear tributos y exigirlos. No nos imaginamos ese Poder en manos de Particulares ya que consideramos una idea descabellada el hecho que los particulares mismos impongan tributos a otros particulares, y mucho menos al Estado mismo.

Luego de analizar las características del Poder Tributario o Potestad Tributaria conviene estudiar dos categorías de ella, las cuales son la Potestad Tributaria originaria y la derivada.

#### **4.5.4 Potestad Tributaria Originaria**

La idea de Potestad Tributaria Originaria y Derivada es propia de los Estados con forma de Gobierno Federal, es decir conformados por tres niveles territoriales como lo son en primer lugar la República, luego los Estados y por último los Municipios.

La Potestad Tributaria es Originaria cuando nace originalmente de la Ley Suprema hacia el ente o entes que la van a ejercitar; en una República Federal esta Potestad le corresponde a la Federación y las entidades Federativas. Pero en un país como El Salvador con una forma de Gobierno Unitario le corresponde esta categoría de Potestad al Estado a través de la Asamblea Legislativa, que es precisamente el Órgano Legislativo, el encargado de crear las Leyes, y es en las Leyes donde se establecen los tributos que se exigen a los particulares.

Lo que debe caracterizar al Poder Tributario Originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de crear tributos, es decir, la Potestad Tributaria se extienda a seleccionar la manifestación de riqueza que se va a

gravar y a no aceptar una Potestad superior que limite o condicione esa selección, a excepción de la propia Constitución, como es de hacer notar.

#### **4.5.5 Potestad Tributaria Derivada**

Se dice que es derivada la Potestad Tributaria cuando el ente jurídico lo posee porque a su vez le fué transferido por otro ente público que tiene Potestad Originaria. Tal es el caso de los Municipios, que al analizar la Constitución podemos decir que ellos tienen autonomía para decretar sus impuestos y tasas municipales Art. 204 Cn.<sup>228</sup>, pero dichas funciones deben de constar en un proyecto de ley que debe ir a la Asamblea Legislativa, es decir, dependen del Órgano Legislativo, y por ende su Potestad Tributaria queda como Derivada de la que reviste al Estado en su expresión absoluta.

Se puede definir también a esta Potestad como la Potestad reconocida a un Órgano del Estado distinto al que detenta la Potestad Originaria<sup>229</sup>. En este caso hay que dejar claro cual es el Órgano o institución del Estado que ejerce la Potestad Originaria para luego saber cual ejercerá la Derivada, tal como se mantiene, la idea que la Asamblea Legislativa en El Salvador ejerce la potestad originaria las municipalidades ejercen la potestad derivada.

#### **4.6 Límites de la Potestad Tributaria.**

Es claro que el Estado es el titular del Poder o Potestad Tributaria y que en base a ella se establecen los tributos para satisfacer todas las necesidades que quiera. Aparentemente esta Potestad no tiene límites, pero lo cierto es que para establecer tributos, el Estado debe tener en cuenta variables como

---

<sup>228</sup> CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR, Op Cit., Art. 204.

<sup>229</sup> GIULIANI FONROUGE, Op. Cit., p. 334.

preocupaciones económicas, sociales y colectivas, pues los tributos que no respondan a estas exigencias no pueden perdurar.

La Potestad Tributaria tiene límites, nacidos de su estructura y a los cuales debe respetar, estos límites son los Principios Constitucionales<sup>230</sup>. Al hablar sobre Principios no es exclusivamente de Principios Constitucionales dotados de materia tributaria, sino a otros que sin tener características formales significan también un claro límite al ejercicio del Poder Tributario, como podría ser el mismo Código Tributario.

La Potestad Tributaria es de esta forma controlada, pero no debemos confundir límites con prohibición, ya que no existen prohibiciones expresas que dejen atenuada parte de la Potestad Tributaria del Estado, simplemente se trata de no caer en un descontrol por parte de los funcionarios del Estado quienes podrían gravar con tributos cualquier actividad económica, pero que tienen como límite los Principios, y como los Principios se encuentran contenidos en las leyes, estos funcionarios deben obediencia a las Leyes, en especial a la Constitución.

#### **4.7 Potestad de Eximir.**

Así como el Estado goza del Poder o Potestad Tributaria también es investido con el Poder de Eximir, y es importante comprender esta Potestad que puede parecer contrapuesta a la ya estudiada, pero que es utilizada por los Estados. Parafraseando al autor Brasileño Araujo Falcao, podemos decir que la exención es la situación jurídica en la cual el hecho o acto resulta

---

<sup>230</sup> AMORÓS, FRANCISCO, Op. Cit., p. 163.

afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial<sup>231</sup>.

Queralt y Lozano afirman que en las exenciones los Legisladores matizan la consecuencias para ciertos casos concretos de la realización de hecho generador, configurando la obligación tributaria con una cuantía inferior a la ordinaria o incluso eliminándola<sup>232</sup>.

Es de hacer notar que el hecho generador exento no aparece contrapuesto al hecho generador imponible, sino que debemos verlo como parte integrante de él, es decir como una de las variadas modalidades en que este se puede poner de manifiesto. La exención es una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, una expresión del deber de contribuir.

#### **4.8 Órganos e Instituciones Estatales que ejercen la Potestad Tributaria.**

Ya se ha dado a conocer lo que es el Estado como autoridad de la Administración Pública, y ahora conoceremos los Órganos que conforme a la Constitución de La República de El Salvador y las instituciones Estatales ejercen la Potestad Tributaria del mismo, en la creación de las reformas a la Ley Reguladora De La Producción y Comercialización Del Alcohol Y Bebidas Alcohólicas de ahora en adelante LERPCABA.

La Potestad Tributaria que tienen dichos Órganos e Instituciones es concedida por la Constitución de la República de El Salvador, lo que significa

---

<sup>231</sup> ARAUJO FALÇAO, Citado por GIULIANI FONROUGE, Op. Cit., p. 350.

<sup>232</sup> QUERALT Y LOZANO, Citado por GIULIANI FONROUGE, Op. Cit., p. 349.

que estos actúan dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Es así como cada uno de ellos (los Órganos o Instituciones) tienen un conjunto de funciones que debe realizar para alcanzar el fin preestablecido, y el fin de la potestad Tributaria es generar ingresos que le permitan subsistir salvaguardando su Soberanía así como la satisfacción de las necesidades que surgen al vivir en sociedad, y solo pueden ejercer las facultades que les fueron atribuidas respecto de la potestad Tributaria, y estos son: La Asamblea Legislativa, el Ejecutivo, el Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Rentas y Aduanas.

#### **4.8.1 La Asamblea Legislativa.**

##### **4.8.1.1 Definición.**

La Asamblea Legislativa de conformidad al Art. 121 de la Constitución de la República de El Salvador es “un cuerpo colegiado compuesto por diputados, elegidos en la forma prescrita por esta Constitución, y a ella compete fundamentalmente la atribución de Legislar<sup>233</sup>”. Por su parte el reglamento Interior de la Asamblea Legislativa (RIAL) Art. 2 la define como “... un cuerpo colegiado, compuesto por Diputados y Diputadas, electos en la forma prescrita por la Constitución y la ley; le compete, fundamentalmente, la función de legislar. Sus atribuciones se encuentran establecidas en la misma Constitución<sup>234</sup>”.

---

<sup>233</sup> **MENDOZA ORANTES, RICARDO**, recopilación de Leyes Civiles, 26ª edición, Editorial Jurídica Salvadoreña, enero de 2006, p. 21.

<sup>234</sup> **REGLAMENTO INTERIOR DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA**, D.L. N° 756, D.O, N° 198, Tomo 369, del 25 de octubre de 2005.

Al dictar la Constitución y el Reglamento Interior de la Asamblea Legislativa en su Art. 121 y 2 respectivamente, que es un cuerpo Colegiado se refieren a que estará compuesto de una pluralidad de personas, esta pluralidad de personas será de ochenta y cuatro diputados tal como lo manda el Código Electoral en su Art. 13<sup>235</sup>, y la forma en que son elegidos es mediante el voto el cual es libre, directo, igualitario y secreto<sup>236</sup>, y para la elección de los diputados se usa el sistema de representación proporcional, lo que significa según el autor Eduardo Rivas “que se trata de reproducir lo más fielmente posible en el parlamento las fuerzas sociales y los grupos políticos existentes en la población<sup>237</sup>”.

#### **4.8.1.2 Atribuciones Tributarias Constitucionales de la Asamblea Legislativa.**

En cuanto a las atribuciones tributarias Constitucionales de la Asamblea Legislativa tenemos las enumeradas en el Art.131Cn.:

6º.- “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”;

---

<sup>235</sup> **CÓDIGO ELECTORAL**, D. L. N° 417, del 14 de diciembre de 1992, D.O. N° 16, Tomo 318, del 25 de enero de 1993.

<sup>236</sup> **RECOPILACION DE LEYES CIVILES**, Op. Cit., p. 15.

<sup>237</sup> **RIVAS, EDUARDO**, *La Representatividad De Los Parlamentos Europeos*, Editado por Juan Carlos Martínez Coll, Madrid, España, 2007, sin número de página, [http://books.google.com.sv/boos?idPT45&dq=principio+de+representacion+proporcional&hl=es&ei=gAD\\_TLX4A8T6lwe6z7WeCA&sa=X&oi=book\\_result&ct=bookthumbnail&resnum=1&ved=0CCYQ6wEwAA#v=onepage&q=representaci%C3%B3n%20proporcional&f=false](http://books.google.com.sv/boos?idPT45&dq=principio+de+representacion+proporcional&hl=es&ei=gAD_TLX4A8T6lwe6z7WeCA&sa=X&oi=book_result&ct=bookthumbnail&resnum=1&ved=0CCYQ6wEwAA#v=onepage&q=representaci%C3%B3n%20proporcional&f=false), sitio consultado el 2 de Junio de 2011.

11º.- “Decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios<sup>238</sup>”.

#### **4.8.1.3 Forma en que ejerce la Asamblea Legislativa la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.**

Ya se ha determinado que la Potestad Tributaria de La Asamblea Legislativa deviene de la norma primaria es decir de la Constitución, también se ha establecido las facultades que esta le otorga, y ahora se debe determinar la forma en que ejerce la potestad Tributaria.

Y esta la ejerce al crear o modificar impuestos, tasas y demás contribuciones que deben ser cancelados por los sujetos de derechos ya sean naturales o jurídicos, estos impuestos que crean y posteriormente son enviados al Órgano Ejecutivo, para su aprobación deben observar los Principios del Derecho Tributario.

Para la creación de los impuestos que se aplican a través de la Ley, la Asamblea Legislativa implementa el Proceso de Formación de Ley contemplado en el Art.133 al 143 Cn., y en el Reglamento Interior de la Asamblea Legislativa (RIAL).

El Proceso de Formación de Ley se origina con una Iniciativa de Ley, la cual debe ser conocida por el Pleno Legislativo, igual que cualquier pieza de correspondencia; de ahí se traslada a la comisión que se considere apropiada para el estudio y elaboración del dictamen correspondiente, de donde vuelve al Pleno para su lectura, discusión y aprobación.

---

<sup>238</sup> **RECOPILACION DE LEYES CIVILES**, Op cit., p. 23.

Una vez aprobado, el Decreto Legislativo deberá trasladarse al Presidente de la República, para que complete el proceso con la sanción, promulgación y publicación de la ley, o en su caso para que detenga dicho proceso, vetando el decreto o devolviéndolo con observaciones<sup>239</sup>.

Para que la Asamblea Legislativa pueda ejercer las atribuciones Tributarias como antes se mencionó debe ser dentro del Proceso de Formación de Ley, ya que es en este donde se dan los debates pertinentes, atinentes que conllevan a una correcta aplicación de las atribuciones tributarias.

Respecto a las reformas del año 2009 de la LERPCABA, se puede decir que las Atribuciones Tributarias dada por la Constitución se aplico de la siguiente manera:

**1. Iniciativa de Ley.** El Ministro de Hacienda presentó el 30 de noviembre de 2009 a la Asamblea Legislativa, con la concurrencia de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa y parte de la Junta Directiva el Proyecto de Reforma Tributaria<sup>240</sup>; entre las reformas propuestas se encontraba reformar la LERPCABA.

**2. Se corre traslado a la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa para su Estudio.** El 7 y 8 de Diciembre de 2009 los Diputados de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa escucharon de parte de la Asociación Nacional de la Empresa Privada (ANEP), Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social (FUSADES), y Cámara

---

<sup>239</sup> Ver esquema en anexos.

<sup>240</sup> **LA PRENSA GRÁFICA**, 1 de Diciembre de 2009, Nación, Reforma Fiscal Llega a Manos del Legislativo, p. 20.

de Comercio propuestas y contrapropuestas al Proyecto que contenía las reformas tributarias<sup>241</sup>.

El 10 de Diciembre de 2009 las fracciones políticas presentaron a la Comisión de Hacienda, el resultado de su análisis sobre la reforma fiscal y sus propuestas<sup>242</sup>.

**3. La Asamblea Legislativa conoce dictamen y Proyecto.** La Asamblea Legislativa el 11 de Diciembre de 2009 aprobó las reformas a cuatro cuerpos legales<sup>243</sup>, no encontrándose en esta oportunidad la LERPCABA<sup>244</sup>. Sin embargo en la madrugada del 17 de diciembre de 2009 si se aprobó la mencionada Ley, procediendo a la lectura del Dictamen, y se aprobaron las reformas a los Arts. 42-C, 43, 43- A, 45 lit. p, 45 inciso último, 45- f, 47-A, 55- B, 55- G, 55- I, 55- J, 66- B<sup>245</sup>. Por la anterior aprobación el proyecto se convirtió en el Decreto Legislativo N° 239.

Es en la anterior y presente etapa en la que se puede constatar que se aplica las atribuciones tributarias dada a la Asamblea Legislativa, ya que son en estas etapas, en las que se determina cual será el texto que se propondrá para llevarlo al Presidente de la República.

Para el caso de la LERPCABA, fue en esta etapa en la cual decidieron aprobar la creación de un nuevo impuesto el ad valorem, acordaron las

---

<sup>241</sup> **LA PRENSA GRÁFICA**, 8 de Diciembre de 2009, Nación, Reforma Fiscal cuenta con apoyo para su aprobación, p. 13.

<sup>242</sup> **LA PRENSA GRÁFICA**, 10 de Diciembre de 2009, Tema del Día, Fracciones presentaran sus propias propuestas, p. 4.

<sup>243</sup> Las Leyes aprobadas fueron Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto Especial sobre Combustible, Ley especial para la Constitución del Fondo Solidario para la Salud, Ley del Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco.

<sup>244</sup> **LA PRENSA GRÁFICA**, 11 de Diciembre de 2009, Tema del Día, Diputados avalaron cuatro reformas fiscales, p. 2.

<sup>245</sup> **LA PRENSA GRÁFICA**, 18 de diciembre de 2009, Tema del Día, Asamblea completo el paquete fiscal, p. 2 y 3.

tarifas que se cobrarían a cada uno de las bebidas alcohólicas en concepto de impuesto al contenido, cumpliéndose de ésta manera el texto que dicta: “Decretar impuestos sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”

**4. El Presidente de la República recibió el Decreto.** Una vez recibió el decreto lo sanciono, promulgo y lo mando a publicar el 21 de diciembre de 2009, entrando en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial, es decir el 29 de diciembre de 2009<sup>246</sup>. Convirtiéndose de esta manera en Ley de la República.

De esta manera La Asamblea Legislativa aplica la Potestad Tributaria que le ha otorgado la Constitución.

Ahora bien ya hemos dicho que todo ordenamiento jurídico se basa en Principios y las reformas a las Leyes y en específico a La LERPCABA, no puede ir en contradicción a los Principios del Derecho Tributario, por lo tanto esta debe ser respetando los Principios que encontramos en el Art. 3 del Código Tributario.

#### **4.8.2 Órgano Ejecutivo.**

##### **4.8.2.1 Definición.**

---

<sup>246</sup> Al contar los ocho días corridos que la misma Ley da para que entre en vigencia la LERPCABA con sus reformas, termina el conteo en fecha 29 de diciembre de 2009, no obstante lo anterior los medios de comunicación en reiteradas ocasiones publicaron que las reformas a la Ley de Alcohol entraban en vigencia a partir del 4 de enero de 2011, sin embargo no se ha encontrado un documento que haya ampliado el plazo de la vacatio legis, lo que si podría considerarse es que los medios de comunicación hicieron una mala interpretación del conteo de los ocho días, y por ello publicaron que la Ley entraba en vigencia hasta el 4 de enero de 2010, por ejemplo La Prensa gráfica del 4 de enero 2010, p. 20.

El órgano Ejecutivo es “el más importante de todos, tiene a su cargo el Gobernar o sea planificar, dirigir, y promover el bien común y la justicia social- así como dirigir los servicios públicos resolver los problemas concretos y los intereses individuales de los ciudadanos<sup>247</sup>”.

El Órgano Ejecutivo esta Constituido por El presidente y el Vicepresidente de la República, los Ministros y Viceministros de Estado y sus funcionarios dependientes. En El Salvador nació en 1824 con el nombre de Poder Ejecutivo estando regulado en la Constitución de 1824 en el Capitulo VI denominado El Poder Ejecutivo y Jefe del Estado<sup>248</sup>, el presidente de ese Poder era llamado Jefe supremo y era elegido para un período de cuatro años, pudiendo ser reelegido de forma consecutiva solo por una vez más.

Con la Constitución de 1841 se denominó al Jefe del Órgano como “Presidente” y a la vez se redujo a dos años el período presidencial, en esa ocasión no pudiendo ser reelectos consecutivamente, igual lo fue en la constitución de 1871.

En la Constitución de 1864, 1872, 1880, 1883, 1886, 1945, el periodo presidencial fue de cuatro años y solo en la de 1864 se permitió ser reelecto.

En 1939 y 1950 el Órgano Ejecutivo estaba con un período presidencial de seis años, sin la posibilidad de ser reelecto, y en las elecciones celebradas en 1962 y 1982 el período presidencial era de cinco años, sin la posibilidad de ser reelecto.

---

<sup>247</sup> **CASTILLO FREYRE, MARIO**, *Todos los Poderes del Presidente*, Volumen cuatro, fondo Editorial, 1997, p. 97.

<sup>248</sup> **ORGANO JUDICIAL-FISCALIA GENERAL DE LA REPUBLICA, PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA MINISTERIO DE JUSTICIA**, Op. Cit., p. 68.

Con anterioridad a 1824 lo que existía en lugar de Jefe Supremo o un presidente era un “Intendente Colonial”.

#### **4.8.2.2 Atribuciones Tributarias Constitucionales del Órgano Ejecutivo.**

Las atribuciones Tributarias Constitucionales del Órgano Ejecutivo se encuentran establecidas en el Art.168Cn<sup>249</sup>, siendo las siguientes:

Art.168 Cn, Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República:

“1º.- Cumplir y hacer cumplir la Constitución, los tratados, las leyes y demás disposiciones legales;

8º.- Sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar.”

Existen otras obligaciones para el Órgano Ejecutivo pero no son de carácter Tributario, las cuales se encuentran reguladas en el Art. 167 Cn., y en los ordinales no mencionados con anterioridad del Art.168 Cn.

#### **4.8.2.3 Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.**

Le corresponde al Presidente de la República cumplir y hacer cumplir las leyes, además Sancionar y mandar a Publicar o vetar las mismas, por lo tanto al ejecutar estas acciones debe estar en completo conocimiento de los hechos que debe cumplir o hacer cumplir, y de los textos que sanciona, observa o veta y en ese momento ejerce la Potestad Tributaria.

---

<sup>249</sup> **RECOPILACION DE LEYES CIVILES**, Op cit., p., 29.

Al leer literalmente el Art. 168 Cn., ordinal 1º y 8º, podría decirse que el texto plasmado no contiene atribuciones tributarias, sin embargo el autor Saldaña Magallanes al respecto aclara y dice “Ese poder Público del Estado para exigir o ejercer la captación de las contribuciones a cargo de los particulares, deviene de la Potestad Tributaria..., y se ejercerá materialmente por conducto de los órganos determinados y previamente establecidos para tales fines, que tendrán las respectivas atribuciones de modo expresa y de forma delimitada<sup>250</sup>”.

Al leer el anterior texto se aclara que, el Estado se auxiliara del Órgano previamente establecido. Para El Salvador sería el Presidente como parte del Órgano Ejecutivo, el que debe velar por cumplir y hacer cumplir las Leyes, es decir que los particulares cumplan con sus obligaciones, para el caso que nos interesa serían las obligaciones de carácter Tributario, y tal función la logra a traves del Ministerio de Hacienda por medio de las Direcciones Generales de Impuestos Internos, la misma LERPCABA en su Art. 2 inc. 4 lo dispone de ésta manera.

Para el caso de la LERPCABA, sería cumplirla y hacerla cumplir en toda su dimensión, incluyendo el pago de los impuestos que esta contiene.

Por otra parte se dice que es una atribución Tributaria el hecho de Sancionar, Publicar o Vetar u observar una Ley<sup>251</sup>, ya que es necesario el anterior

---

<sup>250</sup> **SALDAÑA MAGALLANES, ALEJANDRO A.**, *Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Físcal 2004*, Isef, México, 2004, p. 16.

<sup>251</sup> Sancionar la Ley, hoy día, simplemente reviste a la ley de mayor solemnidad, pero es necesaria para la perfección de la ley. Anteriormente era el acto mediante el cual el monarca daba su consentimiento a las leyes aprobadas por las Cámaras; representaba históricamente su aceptación por el soberano, careciendo en las monarquías parlamentarias actuales de este significado, por cuanto no implica la posibilidad de denegación (en cuyo caso equivaldría al veto de las repúblicas presidenciales). Publicación de la Ley es la Inserción de la ley en el diario oficial, para conocimiento de los ciudadanos y autoridades

proceso para que un Decreto se convierta en Ley de la República, de lo contrario el Decreto en ningún momento es de carácter obligatorio.

Si el decreto es vetado por el Presidente de la República los Diputados pueden reconsiderar el Proyecto y ratificarlo siempre que logren obtener dos tercios de los votos por lo menos Art. 137 inc. 2 Cn., el Presidente recibirá el decreto Ratificado y debe Proceder a Sancionarlo y Promulgarlo, para que pueda ser Publicado con todas las formalidades Legales. Pero si el Presidente considera que el Decreto es inconstitucional debe dirigirse a la Corte Suprema de Justicia para que sea esta quien determine si es o no inconstitucional, en caso de serlo la sentencia es publicada, y en caso de no serlo el Presidente debe sancionar y mandar a publicar el decreto como Ley de la República<sup>252</sup>.

Una vez estudiados los Órganos del Estado que ejercen la Potestad Tributaria, se pasa a conocer las Instituciones y dependencias creadas exclusivamente para la recaudación de Impuestos, y por ende poner de manifiesto la Potestad Tributaria.

#### **4.8.3 Ministerio de Hacienda.**

---

obligados a su cumplimiento. La publicación constituye un requisito para la vigencia de la ley y determina el momento a partir del cual puede entrar en vigor. La Constitución de El Salvador atribuye al Presidente la mencionada atribución. El veto es la paralización de la tramitación de un proyecto de ley, bien durante un periodo de tiempo o hasta que se produzca una nueva deliberación sobre el mismo (veto suspenso o devolutivo), o bien definitivamente. El derecho de veto suele atribuirse más o menos limitadamente, a los presidentes de los regímenes presidenciales como en El Salvador o a la segunda Cámara en los Parlamentos bicamerales. Ver: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/>, sitio visitado el 11 de Junio de 2011.

<sup>252</sup> **ASAMBLEA LEGISLATIVA**, Proceso de Formación de Ley, en: [http://www.asamblea.gob.sv/asamblealegislativa/legislacion/imagenes\\_legislacion/FormacionAprobacionLey\\_Paso2.png/image\\_view\\_fullscreen](http://www.asamblea.gob.sv/asamblealegislativa/legislacion/imagenes_legislacion/FormacionAprobacionLey_Paso2.png/image_view_fullscreen), visitada el 10 de diciembre de 2010.

#### **4.8.3.1 Definición.**

Es una Institución Pública que fomenta la cultura tributaria, garantiza servicios tributarios de calidad a los contribuyentes y propicia una efectiva recaudación fiscal que contribuye al desarrollo sostenible de El Salvador.

Además tiene como misión administrar con transparencia, las leyes y reglamentos tributarios, desarrollando procesos efectivos de registro, control y fiscalización orientados a brindar servicios de calidad que satisfagan las necesidades de los contribuyentes, optimizando el desempeño de los recursos y velando que todos los sujetos de impuestos cumplan con sus obligaciones tributarias.<sup>253</sup>

#### **4.8.3.2 Atribuciones Constitucionales.**

Según el Art. 226 de la Constitución de El Salvador El Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado. Esto quiere decir que a través del Ministerio de Hacienda, el Órgano Ejecutivo administra el dinero y en general los bienes del Estado. Este ministerio debe tratar de que no se gaste más de lo que se obtiene, y debe proporcionarle a las instituciones del Estado suficientes recursos para satisfacer sus necesidades y las de la población.<sup>254</sup>

#### **4.8.3.3 Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.**

---

<sup>253</sup> MINISTERIO DE HACIENDA, Áreas de Trabajo, en: <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Instutucion/Marco> Institucional/Áreas de Trabajo, sitio visitado 10 de Diciembre de 2010.

<sup>254</sup> CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR EXPLICADA, Cuarta edición, FESPAD, San Salvador, 1998, pp. 144 y 145.

En el ámbito de competencias la Potestad Originaria para establecer la creación de tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa. La Administración Estatal encomienda la gestión tributaria al Ministerio de Hacienda para la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora.

#### **4.8.4 Dirección General de Impuestos Internos.**

##### **4.8.4.1 Definición.**

La Dirección General de Impuestos Internos es una Dependencia del Ministerio de Hacienda, que tiene bajo su responsabilidad una de las funciones más importantes del Ministerio de Hacienda, como es la Recaudación de los Ingresos Tributarios que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades y financiar las necesidades sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo Social y Económico de la Nación.

Además establece las líneas de acción a seguir que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos.

Tiene como objetivos específicos el incrementar la recaudación tributaria, prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada, ampliar la base de contribuyentes y promover la cultura tributaria a través de la Educación Fiscal.

Para el logro de este objetivo, la institución trabaja mediante las herramientas de mejora continua de las Normas ISO, filosofía de Dirección y Gestión que busca mejorar continuamente con la participación de todos los empleados, la calidad de todos los productos, procesos y servicios de la organización; lo

que implica ser altamente competitivos considerando principalmente los requisitos y la satisfacción del Cliente Interno y Externo.<sup>255</sup>

#### **4.8.4.2 Atribuciones.**

Según los Artículos uno, dos y tres de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos<sup>256</sup> La Dirección General de Impuestos Internos, es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tiene competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones.

La Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado.

Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados

---

<sup>255</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA**, Dirección General de Impuestos Internos, en <http://www.dgii.gov.do/dgii/acercadgii/Paginas/acerca.aspxsitio>, visitado 10 de diciembre de 2010.

<sup>256</sup> **LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**, D.L. No. 451 del 22 de febrero de 1990, D.O. No.56, Tomo 306, del diario 07 de marzo de 1990.

por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima. Para desempeñar estas funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento.

#### **4.8.4.3 Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios Tributarios.**

La Dirección General de Impuestos internos tiene la facultad de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, han sido asignados por Ley y en general la asistencia tributaria al contribuyente, tanto personal como telefónica; además tiene a cargo la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso y también el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante un sistema de operaciones que se complementa con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.<sup>257</sup>

#### **4.8.5 Dirección General de Renta y Aduanas.**

##### **4.8.5.1 Definición.**

---

<sup>257</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA,** Plan de Trabajo, en: [http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco\\_Institucional/Areas\\_de\\_trabajo](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Marco_Institucional/Areas_de_trabajo), visitado 10 de diciembre de 2010.

La Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas<sup>258</sup> en el artículo tres párrafo uno y dos expresa literalmente que La Dirección General de Aduanas es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, facultada por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación; así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan; así como controlar y fiscalizar el subsidio del gas licuado de petróleo.

La Dirección General de Aduanas, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los tributos cuya tasación y control se le han encomendado.

#### **4.8.5.2 Atribuciones.**

A la luz del artículo tres de la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas<sup>259</sup> encontramos las atribuciones que le corresponden a La Dirección General de Aduanas, pues este dice que dicha institución tiene como función privativa el ejercicio de la potestad aduanera y tendrá competencia en todas las funciones administrativas relacionadas con la administración de los tributos que gravan la importación de mercancías, la prevención y represión de las infracciones aduaneras y el control de los regímenes aduaneros a que

---

<sup>258</sup> LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, *Ibíd.*

<sup>259</sup> *Ibíd.*

se destinen las mercancías; además, está facultada para emitir consultas y criterios o resoluciones anticipadas, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.

En uso de su competencia, le corresponde la dirección técnica y administrativa de las funciones aduaneras que la Ley y las demás disposiciones legales le competen al Servicio de Aduanas, así como la emisión de políticas y directrices para las actividades aduaneras y dependencias a su cargo; el ejercicio de las atribuciones de control aduanero y la decisión de las impugnaciones efectuadas ante ella por los administrados.

Asimismo, la Dirección General coordinará y fiscalizará la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del ordenamiento jurídico aduanero, de conformidad con los fines y objetivos del Servicio de Aduanas, mediante la emisión de directrices y normas de aplicación general, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

La Dirección General, estará conformada por las áreas que sean necesarias las cuales contarán con el personal adecuado e idóneo para su funcionamiento.

#### **4.8.5.3 Forma en que ejerce la Potestad Tributaria según los Principios del Derecho Tributario**

Las actuaciones de la Dirección General de Aduanas, según el artículo 4 de la legislación que la regula<sup>260</sup> se ajustan a los siguientes Principios

---

<sup>260</sup> **Ibíd.**

Generales:

a) Justicia, garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias aduaneras.

b) Legalidad, actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que estén regulados por dicho ordenamiento.

c) Celeridad, procurarán que los procedimientos sean ágiles, para que se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

d) Economía, procurará que los sujetos pasivos y la misma Administración Tributaria aduanera, incurran en la menor cantidad de gastos y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

e) Eficacia, procurará que sus actos, si están encaminados a la recaudación, se realicen con respeto a los derechos fundamentales de los administrados.

f) Verdad Material, todas sus actuaciones se ampararán en la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

La Dirección General de Aduanas esta facultada para aplicar la normativa aduanera y verificar su exacto cumplimiento.<sup>261</sup> Además según el Artículo 28 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas para el cumplimiento de sus funciones la Dirección General gozará de autonomía en lo administrativo, dicha autonomía consistirá en estructurar su organización interna, de acuerdo a sus necesidades; y nombrar, sancionar y remover a los funcionarios y empleados de la Dirección General, por lo que contara con un régimen particular de administración de personal y un régimen disciplinario

---

<sup>261</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA**, Manual de la Calidad, (25/08/2009) <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Aduana>, sitio visitado el 10 de diciembre de 2010.

especial, aplicable a sus empleados y funcionarios públicos.<sup>262</sup>

---

<sup>262</sup> LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, *Ibíd.*

### **CAPITULO III: ANALISIS DE LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA REFORMA AL ARTÍCULO 43 DE LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS.**

#### **5. Principio de Legalidad.**

##### **5.1 En relación al *Impuesto Ad-Valorem***

Para saber si el Principio de Legalidad ha sido aplicado en las reformas de 2009 y de 2010, especialmente en el Art. 43 de la LERPCABA, debemos saber si la Asamblea Legislativa por medio de los Diputados estaba facultada para reformarla, al revisar la Constitución vigente de El Salvador en su Art. 131, se establece que corresponde a la Asamblea Legislativa “5° Decretar, interpretar auténticamente, reforma y derogar las Leyes secundarias”, y en el ordinal “6° Decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos<sup>263</sup>”, por lo tanto se constata que si estaban facultada la Asamblea Legislativa para reformar la Ley y para decretar los impuestos.

El anterior razonamiento ha sido tomado de forma análoga a lo que dicta la Jurisprudencia en la Sentencia de Declaratoria de Nulidad: “Al examinar los hechos del caso se observa que la parte demandada es el Municipio de Ciudad Delgado, lo que primeramente se debe verificar es si dicha Entidad tiene las competencias y las potestades suficientes para dictar el acto en cuestión. Se parte de la idea que la potestad sancionadora debe ser conferida vía Ley<sup>264</sup>”.

---

<sup>263</sup> **CONSTITUCION DE EL SALVADOR**, 1983 Arts. 131 Ordinales 5° y 6°.

<sup>264</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de Declaratoria de Ilegalidad, con referencia N° 237-2006, de fecha 31 de mayo de 2010, romano I. La sentencia de

Se ha constatado que las reformas fueron realizadas por un Órgano competente es decir, la Asamblea Legislativa, ahora identificaremos si el impuesto Ad Valorem determinado en el Art. 43 de la LERPCABA es Legal.

Para conocer si en la creación del Impuesto Ad Valorem ha existido aplicación del Principio de Legalidad, debemos saber si la Ley tiene definido “su hecho imponible, los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible, los sujetos obligados de pago, la alícuota que se aplicará para crear el monto del tributo, los casos de exenciones, los supuestos de infracciones, las sanciones correspondientes, el órgano competente para exigir y recibir el pago, el tiempo por el cual se paga el tributo”<sup>265</sup>.

En la LERPCABA los legisladores situaron en el Art. 42-A el hecho imponible de los impuestos siendo estos “la producción y la importación de bebidas alcohólicas... así como el retiro o desafectación...”; situaron los presupuestos de hecho a los cuales se atribuiría la producción del hecho imponible en los Arts. 42- B, y 42- C. Ubicaron a los sujetos obligados de pago en el Art. 42- C, la alícuota que se aplicará para crear el monto del tributo se encuentra en

---

Declaratoria de Ilegalidad ha sido decretada en vista de haber promovido la Sociedad Multizonas, Sociedad Anónima de Capital Variable Juicio Contencioso Administrativo, en contra del Municipio de Ciudad Delgado quien emitió resolución en la cual determino que la Sociedad adeuda tasación de tributos municipales y multas a favor del Municipio. Por su parte la Sala de lo Contencioso Administrativo limito su análisis a la legalidad de las multas impuestas por el no pago de la licencia para el funcionamiento de cabinas telefónicas ubicadas en el municipio de Ciudad Delgado, por considerar que la pretensión de ilegalidad en los términos planteados dentro del proceso es únicamente contra tales sanciones, además valoro si el municipio de Ciudad Delgado tenia la competencia y la potestad para imponer multas y sanciones. Resolviendo que la resolución en la que se imponen multas era ilegal en vista de no haber seguido correctamente el debido proceso, y se declaro que los impuestos solicitados por el Municipio en efecto eran adeudados por la Sociedad, por tanto declaro legal la Resolución emitida por el Municipio en ese sentido.

<sup>265</sup> **DE QUIÑONES, LUCY CRUZ**, et. al., *Modelo de Código Tributario para America Latina Tendencias Actuales de Tributación*, Universidad Del Rosario, Bogota, Colombia, 2010, p. 126.

el Art. 43, los casos de exenciones se encuentran en el Art. 32 inc. 4, 43 inc. 13, los supuestos de infracciones y sus sanciones se encuentran en el Capítulo V Arts. 50 al 55- J, el órgano competente para exigir y recibir el pago es el Ministerio de Hacienda a través de las Direcciones Generales de Impuestos Internos, de la Renta de Aduanas y de Tesorería Art. 2 inciso final, el tiempo por el cual se paga el tributo, la Ley al respecto no dice textualmente el tiempo por el cual serán exigibles los impuestos sin embargo se puede deducir que los empresarios dedicados a esta industria estarían sujetos al pago durante el tiempo que ejerzan dicha industria.

“Para que un Tributo (impuesto, tasa, o contribuciones especiales) sea legal debe encontrarse en una Ley Formal<sup>266</sup>”, por su parte el Autor González García respecto a lo anterior escribe: “El Principio de Legalidad Tributaria puede considerarse desde dos puntos de vista: el de legalidad formal y el de legalidad material... En el Primer caso la regla Tributaria debe obedecer a los trámites legales para su creación<sup>267</sup>”, sin embargo nos enfocaremos en el de legalidad formal. La LERPCABA es actualmente una Ley Formal de carácter obligatorio para todos los habitantes del País, pues las reformas fueron sometidas al Proceso de Formación de Ley, el cual finalizó con su Publicación en el Diario Oficial y la Vacatio Legis de ocho días, por lo tanto el impuesto Ad Valorem es legal.

En el Capítulo II de la presente Tesis, se ha hecho mención que la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa encargada de estudiar el Proyecto de Reforma a la LERPCABA se reunió con la empresa privada, y otras

---

<sup>266</sup> **PÉREZ ROYO, FERNANDO**, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Civitas, S.A., Madrid, 1991, p. 41.

<sup>267</sup> **GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO**, *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro*, Universidad del Rosario, Colombia, 2010, p. 422.

instituciones<sup>268</sup> a fin de conocer sus opiniones y propuestas para que las reformas ha aprobar no afectaran de tal manera que causaran un perjuicio en contra de las Empresas, pues esas acciones han sido parte de aplicar el Principio de Legalidad, ya que éste Principio sirve también para asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

## **5.2 En relación al Impuesto al Contenido de Alcohol.**

El Impuesto al Contenido de Alcohol no violenta el Principio de Legalidad debido a que éste es establecido por una normativa especial que garantiza su control por parte del Estado, la cual es la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, que además es una ley que al momento de su creación cumplió todos los requisitos del proceso de formación de una ley contemplados a partir del Artículo 133 al 143 de la Constitución de El Salvador.

En cuanto al Impuesto se refiere, se encuentra inmerso en la ley antes mencionada específicamente en el artículo 43 que fue reformado por iniciativa del Presidente de la República por medio del Ministro de Hacienda y tiene su fundamento en la necesidad de establecer mecanismos de control que fueran eficientes en la utilización del alcohol etílico potable, con finalidades como el mantener una sana competencia en el mercado, además que reformando las alícuotas de dicho Impuesto al Contenido Alcohólico sobre las bebidas alcohólicas se pretendía tener como sufragar los costos sociales que son resultado del consumo de dichas bebidas.

---

<sup>268</sup> Ver: Capítulo II p. 42.

De esta manera se puede concluir según lo que la doctrina de los expositores del Derecho y la interpretación Jurisprudencial de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia<sup>269</sup> dicen sobre el Principio en estudio que las reformas cumplen con todos los presupuestos que debe tener para considerarse legal, pues además de que se encuentra previa y expresamente establecida en una ley que ha sido aprobada en su forma y contenido, siendo esta clara, completa y precisa, de modo que los sujetos puedan conocer las consecuencias derivadas de sus actos, también tiene como finalidad satisfacer las necesidades del Estado y las de su población.

## **6. Principio de Igualdad**

### **6.1 En relación al Impuesto Ad Valorem**

El Principio de Igualdad presupone “Tratar igual lo que es igual y desigual lo que es desigual, por lo que en buena lógica parece que necesitarían el mismo grado de justificación tanto las normas que establecen diferenciaciones como las regulaciones uniformes u homogenizadoras.”<sup>270</sup>

También presupone según la Jurisprudencia “un trato desigual no implica per se una violación constitucional, salvo cuando sea carente de razón suficiente: la diferenciación o equiparación arbitraria. En conclusión, el necesario establecimiento del tertium comparationis<sup>271</sup> y de la supuesta arbitrariedad de la diferenciación, se exige rigurosamente en razón de que, tanto el juicio de razonabilidad como el de proporcionalidad, se convierten en los elementos

---

<sup>269</sup> Autores como: **SAINZ DE BUJANDA; FERREIRO LAPATZA, JUAN JOSÉ y SPISSO, RODOLFO R., y en la Jurisprudencia:** No. 163-1-2002.

<sup>270</sup> **ABRAMOVICH, VICTOR, et. al.,** *La Universidad de los Derechos Sociales*, Guada Impresores, Valencia, España, 2004, p. 132.

<sup>271</sup> Que sirve de comparación ó punto de comparación.

determinantes para poder apreciar una posible vulneración al Principio de igualdad y, por tanto, su ausencia o establecimiento defectuoso provoca también que no pueda entrarse al fondo del *asunto*<sup>272</sup>”.

Para conocer si éste se aplica se desglosará el Art. 43 LERPCABA., el cual inicia de la siguiente manera:

“Para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas se establecen los siguientes gravámenes:...” Partiendo del hecho que el artículo incluye a todas las bebidas alcohólicas producidas dentro del país o importadas claramente se observa, que el trato será igual para todas, puesto que todas pagarán los impuestos.

Sigue el artículo “**a)** Impuesto Ad Valorem; **b)** Impuesto sobre el Contenido Alcohólico. La tasa o alícuota del Impuesto Ad Valorem será del 8%.” Hasta aquí sigue en la misma línea se denota que serán tratadas iguales. Continúa “...Dicha tasa se aplicará sobre: **i)** El precio de venta sugerido al público,

---

<sup>272</sup> **Sala de lo Constitucional**, Sentencia de Inconstitucionalidad, con referencia No. 23-2003/41-2003/50-2003/17-2005/21-2005, de fecha 18 de diciembre de 2009, Romano III. Los Procesos de Inconstitucionalidad se iniciaron a solicitud de Brenda Lissette Alvarado Guandique, Jorge Nasif Moreno Góchez y otros, en contra de los Arts. 236, 258, 260, 321, 323, 324, 363, 370, 372, 374, 381, 385, 410, 411, 412, 413, 414, 415, 532 y 1301 del Código de Procedimientos Civiles (C. Pr. C.) que se hizo Ley a través de la publicación de Decreto Ejecutivo de fecha 31-XII-1881 en el D. O. correspondiente al 1-I-1882; inconstitucionalidad que piden los demandantes por considerar que contrarían los arts. 2, 3 inc. 1º, 11 inc. 1º, 12, 86 y 172 de la Constitución. En su resolución el Juez declara el sobreseimiento respecto del Art. 323 del Código de Procedimientos Civiles por violación al Art. 3 en vista de no haber formulado correctamente su pretensión, Declararon que no existe violación al derecho de Defensa en los Arts. 236, 260, 415, y por conexión en los Arts. 258, 260, 321, 324, 363, 370, 372, 385, 410, 411, 412, 413 y 414 todos del Código de Procedimientos Civiles, que no existe violación en el Derecho de Audiencia en el Art. 374 del Código de Procedimientos Civiles, por otra parte declaro la Inconstitucionalidad parcial de los Arts. 381, y 532 del Código de Procedimientos Civiles, y por último declara que no existe inconstitucionalidad en el Art. 1301 del Código de Procedimientos Civiles.

declarado por el productor o importador a la Administración Tributaria.” En este punto se denota que el productor y el importador serán los llamados a rendir una declaración para poder determinar cuanto pagaran los consumidores finales. Se puede apreciar que todos los consumidores finales pagaran un 8% en concepto de Impuesto Ad Valorem.

Continúa el artículo “**ii)** El diferencial del precio cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público.” Al igual que el anterior romano, este Impuesto lo pagará el consumidor final, pero dicha bebida embriagante será más cara que antes de las reformas porque además del Impuesto Ad Valorem, pagará el diferencial del precio sugerido al público. Hasta aquí no hay dificultad, ya que todas las bebidas y consumidores pagarán el mismo porcentaje en concepto de impuestos.

Sigue el artículo “Además de lo anterior, para los productos importados, el precio de venta sugerido al público deberá incluir el valor aduanero, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios que sean liquidados en la declaración de mercancías, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentren diferidos o afianzados, excluyendo los impuestos establecidos en la presente Ley y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”.

“Se entenderá por precio de venta sugerido al público, el precio de venta sugerido al consumidor final de las bebidas alcohólicas; no se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor, intermediario, detallista, o a cualquier otro agente económico distinto al que vende las bebidas alcohólicas al consumidor final, ni el que se determine en

la transferencia de dominio de los productos afectos que realice el productor o importador de bebidas a sujetos relacionados. Se entenderá por sujetos relacionados lo establecido en el Código Tributario.” En estos casos se denota que la bebida importada será más cara no porque pague un porcentaje mayor, si no porque deberá incluir otros valores, por lo tanto para efectos del Principio que estamos analizando respecto al impuesto Ad Valorem sigue existiendo una igualdad.

Siguiendo el análisis del Artículo “Las bebidas alcohólicas estarán sujetas al pago de la tasa máxima de Impuesto al Contenido Alcohólico que establece este artículo, cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique. La regla anterior también es aplicable cuando se cree una nueva partida arancelaria”. Queda claro que para el Impuesto Ad Valorem por ser un porcentaje el que se paga existe aplicación del Principio de Igualdad.

El siguiente inciso, en la Reforma de 2009 se establecía lo siguiente “Los impuestos de que trata esta Ley pagados al momento de la importación de materias primas e insumos para la producción de bebidas alcohólicas, podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas en el período Tributario respectivo” y en la reforma de 2010 dispone “Los Impuestos de que trata esta Ley pagados al momento de la importación o adquisición local de materias primas e insumos, utilizados para la producción de bebidas alcohólicas, podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas en el período tributario respectivo”. Tanto en la de 2009 como en la de 2010 respecto de los sujetos pasivos, en este inciso si se aplica el Principio de Igualdad ya que no hace distinción de quienes pueden o no pueden acreditarse los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas, en el mismo sentido sigue el siguiente inciso que solo se encuentra en la reforma de 2010 “En el

caso que los valores de impuestos acreditados excedieren al impuesto causado en un período tributario, el productor tendrá derecho a acreditarlo de los impuestos causados por la producción de bebidas alcohólicas en futuros períodos tributarios, lo que deberá informar a la Administración Tributaria, previa a su acreditación en el período tributario correspondiente”.

Los siguientes tres incisos que solo se encuentran en la reforma de 2010, contienen aplicación del Principio de Igualdad primeramente regulado en el Art. 3 de la LERPCABA, en el sentido que todos son iguales ante la Ley, pues está atribuyendo los mismos privilegios y las mismas sanciones a los exportadores, productores, comercializadores, vendedores, dichos incisos son los siguientes:

“Para efectos del cálculo de los impuestos regulados en esta Ley, se deberán excluir las exportaciones de bebidas alcohólicas correspondientes al mismo período de su producción. En el caso que la exportación se realice en períodos posteriores al correspondiente período tributario de la producción, o en su caso se hubiere pagado impuesto a la importación por las bebidas exportadas, los impuestos pagados podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las bebidas alcohólicas en períodos tributarios posteriores al de su producción o importación. Los impuestos que trata esta Ley pagados o causados al momento de la importación, producción o adquisición local, no constituye costo ni gasto para los sujetos pasivos y los comercializadores o vendedores de alcohol etílico potable y bebidas alcohólicas. Los exportadores de alcohol etílico y de bebidas alcohólicas, deberán consignar en los documentos legales que emitan para amparar las exportaciones de dichos productos, el lote de producción al que corresponden las unidades exportadas, o en su caso si dichos bienes no fueron producidos en el territorio nacional, el número de la declaración de

mercancía, formulario aduanero o documento análogo mediante el cual fueron importadas dichas unidades. El incumplimiento a la presente obligación será sancionado de conformidad a lo regulado en el artículo 55-B literal b)...<sup>273</sup>”.

En conclusión de todo lo antes planteado se colige que en cuanto al Impuesto Ad Valorem, por tratarse de un porcentaje destinado para todas las bebidas alcohólicas si existe aplicación del Principio de Igualdad, bajo la premisa que todos somos iguales ante la Ley.

## **6.2 En relación al Impuesto al Contenido.**

La Igualdad es un Principio básico de todo el ordenamiento jurídico, no solo de la materia Tributaria, sino que viene dada desde la Constitución y los Tratados Internacionales; su importancia es tal, que no se concibe ningún ordenamiento jurídico sin ella, pues es además uno de los mas altos valores del Ser Humano.

En el plano Tributario, la Igualdad se concibe de tal manera que no puede eximirse a ninguna persona natural o jurídica del pago de Tributos, salvo las exenciones ya establecidas en la Ley. La Tributación debe ser igual para todos los sujetos que se encuentran en igualdad de condiciones, pero desigual para los que se encuentran en situaciones desiguales, y al referirnos a condiciones hacemos hincapié a las condiciones económicas, las cuales son la base para la imposición de Tributos<sup>274</sup>.

Algunos autores son de la opinión que el Principio de Igualdad se traduce o se pone de manifiesto con el Principio de Capacidad Contributiva, ya que a situaciones económicamente iguales se exige que sean consideradas de la

---

<sup>273</sup> LERPCABA, Art. 43.

<sup>274</sup> *La Situación Actual de los Principios Tributarios de Igualdad, Legalidad*, Op. Cit. p 115.

misma forma, esto en razón a que la capacidad económica que se manifiesta es la misma<sup>275</sup>.

También tiene relación el Principio de Igualdad con el Principio de Generalidad Tributaria, pues no puede dejar de imponerse Tributos a ningún hecho que revele capacidad económica, es decir, todos los hechos o todas las personas que demuestren un nivel económico enmarcado dentro de los parámetros de la Ley, deben de ser cargados con Tributos.

Al abordar la Reforma realizada al Art. 43 de la LERPCABA, se analiza si ésta ha violentado de alguna manera el Principio de Igualdad Tributaria, pues como tal, se debe tomar en cuenta ciertos parámetros, tales como referirnos a la Igualdad en la Ley, en el sentido que las leyes no deben establecer desigualdades, y en la Ley en estudio existen dos partes, los sujetos que comercializan cervezas y los que comercializan alcohol etílico y licores. Ambos, se dedican al comercio de las bebidas alcohólicas, por lo tanto están en un plano de igualdad que puede traducirse en la posibilidad de soportar Tributos, y contribuir así al sostenimiento del Estado, pero si se establecen desigualdades de trato en las reformas, tendríamos que encontrar y estudiar la razón de esas desigualdades.

Pues en efecto, dentro de las reformas encontramos que la tasa o alícuota del llamado Impuesto al Contenido de Alcohol que se carga a las bebidas alcohólicas es diferente, pero esta diferencia se basa en razón del tipo de bebidas que se comercialice, pues no es lo mismo una botella Cerveza que una de Ron o de Tequila; si bien es cierto, ambas contienen alcohol, pero no en la misma proporción, por lo tanto, atendiendo a razones de salud, y teniendo en cuenta que el producto que mas daña, debe pagar mas, es que

---

<sup>275</sup> **QUERALT Y LOZANO**, Op. Cit., p 166.

a los licores se les carga una mayor tasa de impuestos al contenido de alcohol que a la cerveza<sup>276</sup>.

Sin embargo, puede decirse que se ha violentado el Principio de Igualdad Tributaria, al cargar con mas impuestos a un sector que al otro, como es el caso del Impuesto al Contenido de Alcohol, pero lo cierto es, que el Estado se basa en que el producto que mas daña la salud debe de pagar o de contribuir en mayor proporción, y que mejor manera que imponiendo un Impuesto por el grado de alcohol que contenga el mismo, pues el consumidor que compra también está dejando ver que tiene la Capacidad Económica para adquirirlos, y por lo tanto es apto para el pago de Tributos a favor del Estado, aun en mayor proporción que otros sujetos.

La jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional ha expresado lo siguiente:

“La Igualdad designa un concepto relacional, no una cualidad de las personas, por lo que aquella ha de referirse necesariamente a uno o varios rasgos o calidades, lo que obliga a recurrir a un término de comparación y éste no viene impuesto por la naturaleza de las realidades que se comparan, sino que su determinación es una decisión libre, aunque no arbitraria de quien elige el criterio de valoración; en consecuencia, se ha dicho que lo que está constitucionalmente prohibido –en razón del Derecho a la Igualdad en la formulación de la ley— es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, es decir, la diferenciación arbitraria, que existe cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que al menos, sea concretamente comprensible, concluyendo que en la Constitución Salvadoreña el Derecho de Igualdad en la formulación de

---

<sup>276</sup> **LERPCABA**, Art. 43, cuadro de impuestos.

la ley debe entenderse, pues, como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación”<sup>277</sup>. Así al cumplirse la exigencia antes relacionada, la desigualdad en el tratamiento legal resulta lícita y admisible.

La Sala de lo Constitucional en esta Sentencia, señala que lo que está prohibido es el tratamiento desigual, es decir aquel que es carente de razón suficiente, una diferenciación arbitraria, la que no tiene un motivo razonable, y precisamente este motivo o motivos surgen de las realidades existentes de los sujetos.

En otra Sentencia, pero de la Sala de lo Contencioso Administrativo, se expresa lo siguiente: “El Derecho de Igualdad puede ser enfocado desde dos perspectivas: la primera de ellas es la Igualdad en la formulación de la Ley, y la segunda, la Igualdad en la aplicación de la misma. Conforme a la primera, frente a supuestos de hecho iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y no justificada. De acuerdo a la segunda, las resoluciones o determinaciones que se adopten deben ser las mismas una vez efectuado el análisis de iguales presupuestos de hecho, evitando así cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique arbitrariamente en casos iguales con evidente desigualdad. Esto no obsta para que el aplicador de la norma, pese a tratarse de casos sustancialmente iguales, modifique el sentido de sus decisiones, siempre que

---

<sup>277</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, San Salvador, 22-10-1999, Ref.: 3-93. La parte actora señor Ricardo Aquiles Díaz Hernández alegaba que en su caso se produjo una clara vulneración del principio de igualdad, porque la Administración Pública demandada quien era el Jefe de la División de Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, resolvió de forma favorable situaciones similares a la suya, es decir que a la parte actora se le denegó su solicitud de Devolución de Excedentes del Impuesto sobre la Renta, cuando a otras personas sí se les aceptó.

su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y motivada<sup>278</sup>.

En este Proceso Contencioso Administrativo, la Sala ha sentado su criterio en razón que situaciones iguales deben ser tratadas de forma igual, sin embargo, para la Sala existe la Igualdad en la formulación de la Ley y también la Igualdad en la Aplicación de la misma. ya se explica en que consiste cada una de ellas, pero algo muy importante de resaltar es que el aplicador de la norma jurídica puede modificar el sentido de sus decisiones siempre que no posea una fundamentación suficiente y motivada.

En aras de lograr una efectiva distribución de la riqueza es que no puede considerarse como atentatorio del Principio de Igualdad las reformas en estudio, pues como tal, el Principio de Igualdad Tributaria busca que se cargue con Tributos a todos los sujetos que demuestren Capacidad Económica, y eso incluye a todos los sujetos que enuncian las Reformas<sup>279</sup>.

Por lo tanto, en base a ello consideramos que no se ha violentado el Principio de Igualdad Tributaria en las presentes Reformas Tributarias a la LERPCABA.

---

<sup>278</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, San Salvador, 28 de abril de 2010, Ref.: 135-2005. Este fue un Proceso Contencioso Administrativo, dirigido por la parte actora, en contra de los actos administrativos del Gerente General y la Junta Directiva del Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada (IPSFA) en virtud de la denegación de una Pensión de Sobreviviente, por no llenar los requisitos legales. La parte demandante alegó violación del Principio de Igualdad, en razón de que el IPSFA hizo un trato desigual, cuando a otros casos similares ha resuelto de forma favorable, es decir, si otorgó la Pensión de Sobreviviente.

<sup>279</sup> **VALDÉS ACOSTA, RAMÓN**, Op. Cit., p 386.

## 7. Principio de Capacidad Económica

### 7.1 En relación al Impuesto Ad Valorem.

En la Sentencia del Juicio con referencia 104-2001 se manifestó “El Principio de Capacidad Económica o contributiva –también llamada capacidad de pago consiste en la aptitud económica- social de una persona para contribuir al sostenimiento del Estado, enfocándose más en las posibilidades 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)<sup>280</sup>”, el indicio para el Legislador salvadoreño ha sido el consumo de bebidas alcohólicas por parte de la población.

La Sentencia con referencia 189-2006 menciona que “el Principio de Capacidad Económica es el que obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes<sup>281</sup>...” Para el presente caso se entra en el presupuesto del

---

<sup>280</sup> Sala de lo Constitucional, Amparo, Sentencia definitiva, con referencia N° 104-2001, de fecha 28 de mayo de 2002, Considerando V. El Proceso de Amparo Constitucional ha sido promovido por el Licenciado Alfonso Pineda Claude en representación de la Sociedad Multizonas, S.A. de C.V. contra el decreto número 22 dictado por el Consejo Municipal de San Salvador, publicado en el Diario Oficial N° 194, tomo 349, de fecha diecisiete de octubre del mismo año, mediante el cual se reformó la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, específicamente las secciones contempladas en el art. 7, números 12.5.1.1 y 12.5.1.2, que estima violatorio de los arts. 131 N° 6 y 110 inciso final Cn. La Sala fallo Sobreseer por la supuesta violación a los artículos antes citados por considerar que el amparo fue interpuesto por una mera inconformidad por la carga económica que se le genera, y por tanto declaro no ha lugar el Amparo promovido por la Sociedad.

<sup>281</sup> **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia definitiva con referencia N° 189-2006, de fecha 14 de Noviembre de 2008, Número 4 Análisis del caso. El presente Proceso Contencioso Administrativo se inició a solicitud de la Sociedad Cemento de El

tráfico de bienes, es decir, un sujeto vende bebidas alcohólicas y otro la compra, al comprarla se entiende que éste tiene la capacidad contributiva de pagar por ese bien, ya que ese bien no es parte de la canasta básica, ni un servicio básico y aun así destina dinero para comprarlo por lo tanto el sujeto esta en la posibilidad de pagar el impuesto.

La misma Sentencia dicta "...la prohibición del alcance confiscatorio en el tributo, supone un límite al reconocimiento del derecho de propiedad; en este sentido, la imposición puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando, a raíz de la aplicación de los diferentes tributos vigentes, se llegue a privar o anular por completo las rentas y propiedades del sujeto pasivo<sup>282</sup>", para el presente caso definitivamente la imposición del tributo no llega a privar o anular por completo las rentas y menos propiedades del sujeto pasivo, por lo tanto el Principio se ha aplicado en proporción a la capacidad contributiva del sujeto.

## **7.2 En relación al Impuesto al Contenido.**

El Principio de Capacidad Económica en relación al Impuesto al Contenido de alcohol no es violentado, debido a que como hemos estudiado en capítulos anteriores, este es un Impuesto que se recarga a los consumidores de bebidas que contienen alcohol, en este caso se presume que el sujeto cuenta con un índice de capacidad económica, pues primero tendría que haber satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, y por lo tanto, posee una aptitud contributiva, que garantiza la creación de las hipótesis normativas que han traído como resultado la reforma de este Impuesto.

---

Salvador, S.A. de C.V., impugnando la legalidad de las resoluciones pronunciadas por el Alcalde y Consejo Municipal de Metapán, Departamento de Santa Ana.

<sup>282</sup> **Ibid.**

El aspecto subjetivo del Principio de Capacidad Económica es que el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar<sup>283</sup>. En este sentido decir que el índice de gastos puede exteriorizar el movimiento de riqueza de los gobernados y de esta forma presumir su aptitud contributiva. Además se procura evitar en lo posible gravar hechos o actos de los particulares carentes de capacidad económica y esto está siendo cumplido, pues si bien es cierto que el Estado tiene la facultad de utilizar diferentes medios de coerción para el pago de Impuestos, en este caso en particular es una decisión propia de la persona en contribuir o no, debido a que no es un Impuesto sobre productos de primera necesidad, y por lo tanto dependerá del sujeto el comprar o no los productos y por ende el pagar el Impuesto por grado de contenido de alcohol que dicha bebida contiene, es decir el Estado no está obligando a la población en general a pagar este Impuesto sino solo a aquellos que consuman estos productos. Todo esto debido a que de alguna manera el Estado tiene entre otras finalidades el disuadir la compra de este tipo de bebidas, disminuir los índices de consumo y de enfermedades a causa de su uso excesivo y fomentar o desalentar esta clase de actividades económicas.

## **8. Principio de Progresividad**

### **8.1 En relación al Impuesto Ad Valorem.**

Antes se ha dicho que el Principio de Progresividad presupone que a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución en proporción superior al aumento de esa riqueza, y la Jurisprudencia salvadoreña en reiteradas ocasiones a dicho que el Principio de

---

<sup>283</sup> MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO, Op. cit., pp. 133-134.

Progresividad es “aquel según el cual la alícuota o porcentaje del impuesto se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible<sup>284</sup>”.

Debido a que el Impuesto en referencia es un porcentaje del valor de la bebida, en ella se aplicará el Principio de Progresividad en la medida que la bebida comercializada sea de mayor valor, es decir que una botella de vino que se vende en un Bar o Restaurante pagará más en ese concepto, que una que se adquiriera en un expendio de aguardiente.

## **8.2 En relación al Impuesto al Contenido.**

Cuando el Estado anunció las reformas fiscales en el año 2009, lo hizo no porque vio una mayor riqueza en la población, sino porque él necesitaba de más recursos para poder realizar todos sus fines y objetivos, plasmados en el Plan de Gobierno. El Principio de Progresividad se caracteriza porque a mayor riqueza de los sujetos, mayor es la contribución al Estado por parte de ellos, que los que tienen menos riqueza<sup>285</sup>.

Apreciamos pues, que la Progresividad está íntimamente relacionada con la Capacidad Económica de los sujetos, la cual es la base para poder determinar la Progresividad en los Tributos.

Asimismo, el Principio de Progresividad está relacionado con los Principios de Igualdad y Proporcionalidad, ya que no son Principios distintos el uno del

---

<sup>284</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia definitiva de fecha catorce de Junio de 2002, Romano V.

<sup>285</sup> **PÉREZ ROYO, FERNANDO**, Op. Cit., P. 39.

otro, sino que constituyen de alguna manera técnicas mediante las cuales se satisface el Principio de Igualdad Tributaria<sup>286</sup>.

La Progresividad dentro del Sistema Tributario es bien vista solo cuando es coherente y justamente integrada con el gasto Público del Estado. Solo así, es posible hablar de un Tributo que sea Progresivo, es decir, cuando la Progresividad tiene su base en motivos de bienestar social es cuando esta puede ser válida.

Valdés Acosta opina que la Progresividad tiene su campo de aplicación natural en los Impuestos Personales, y estos son los que gravan la capacidad contributiva global pero de las personas naturales<sup>287</sup>.

Pero como se logra determinar la progresividad de un Tributo. Pues no es posible determinar científicamente la Progresividad, ya que solo podemos obtener un valor estimado de ello, esto por influencia de muchos factores, como el ambiente social en que se actúa, la cultura personal, la clase de actividades que se realizan, etc. Todos ellos difieren de cada persona en particular, y no es posible llegar a generalizar con precisión<sup>288</sup>.

El Principio de Progresividad implica que la carga tributaria debe ser soportada en mayor medida por aquellos sujetos que mayores recursos poseen, es decir, a mayor riqueza, mayor carga tributaria, a manera de evitar a toda costa la regresividad del sistema<sup>289</sup>.

---

<sup>286</sup> **SPISSO, RODOLFO**, Op. Cit. P., 336.

<sup>287</sup> **VALDÉS ACOSTA, RAMÓN**, Op. Cit., p. 454.

<sup>288</sup> **Ibid.**, p. 457.

<sup>289</sup> **CAMPOS HERNÁNDEZ, NANCY DENALY**, *El Principio de Capacidad Contributiva en los sistemas Tributarios en México y España*, Universidad de las Américas, Puebla, 2003.

En El Salvador, la progresividad del Sistema Fiscal se ha puesto de manifiesto por el aumento en lo que se cobra de los impuestos, desde los impuestos mas generales, hasta los mas específicos es decir, los impuestos que se gravan a un determinado producto o actividad especial. Todos ellos se basan en el Principio de Progresividad para poder realizar un aumento en la cuota que se establece.

En lo referente a la LERPCABA tenemos que con la reforma al Art. 43, se introdujo un nuevo aumento en el Impuesto Al Contenido. Si bien es cierto, quien paga mas cantidad de dinero en concepto de Impuesto al contenido será quien mas carga soporte, pues eso dependerá de la capacidad contributiva que denoten los sujetos que deben soportar el Impuesto, así tenemos que para los licores y cervezas el aumento es significativo respecto de cómo estaba antes de la Reforma a la Ley, sin embargo, en base a la Progresividad del Tributo, no podemos decir que sea demasiado elevado, pues no se vuelve confiscatorio dicho Tributo, ya que la tasa o alícuota respectiva depende del tipo de bebida, y la cantidad de alcohol que esta contenga.

Es por ello que consideramos que no se ha violentado el Principio de Progresividad en las Reformas a la LERPCABA.

## **9. Principio de Generalidad**

### **9.1 En relación al Impuesto Ad Valorem**

Por ser un Principio que va dirigido directamente al legislador podemos concluir que el Principio de generalidad ha sido respetado por estos desde el momento que ha sido creado el Impuesto Ad Valorem, ya que el Estado ha identificado un hecho imponible o negocio jurídico que es indicativo de

capacidad económica llámese este producción, exportación y comercialización de bebidas alcohólicas y que además no hay discriminaciones arbitrarias a la hora de imponerlo pues éstos alcanzan a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias pues no exime a ninguna de las industrias ya que se ha gravado con un porcentaje del ocho por ciento para todas las bebidas alcohólicas sin diferencia alguna.

## 9.2 En relación al Impuesto al Contenido

Este Principio está vinculado con el de Igualdad. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas. El Principio de Generalidad significa que los Tributos han de exigirse a todos los que manifiestan Capacidad Económica tipificada en los hechos imposables de dichos Tributos y que se encuentran en el ámbito territorial al que se extienda la Potestad Tributaria del Estado o ente Supremo<sup>290</sup>.

Lo que se busca con este Principio de Generalidad es que los Tributos recaigan sin excepción sobre todos los sujetos que manifiesten capacidad económica. Es de hacer notar, que al decir la palabra todos, se hace referencia no sólo a los ciudadanos Salvadoreños, sino también a los extranjeros, así como las personas jurídicas nacionales y extranjeras.

Queralt y Lozano expresan que en sus orígenes con este Principio se trataba de abolir la existencia de privilegios e inmunidades, esto con el objetivo de que no se evadiera el pago de los Tributos al Rey<sup>291</sup>.

En opinión de Spisso, la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser condicionada a la existencia de la Capacidad

---

<sup>290</sup> **MENENDEZ MORENO, ALEJANDRO**, *Derecho Financiero y Tributario, parte General*, 10 edición, Lex Nova, 2009, España, p. 81.

<sup>291</sup> **QUERALT Y LOZANO**, Op. Cit., p. 163.

Contributiva y en la medida que sea dicha capacidad. Es decir que la Capacidad Contributiva es el parámetro que indica la Generalidad a la hora de imponer Tributos<sup>292</sup>.

García Belsunce deduce que en contraposición a la Generalidad se encuentra la Exención Tributaria, y la interpreta de forma estricta, es decir apegada a la Ley taxativamente, y explica que las exenciones se deben de aplicar sobre la base objetiva del tenor literal de la Ley, y que por lo tanto se admiten solo las exenciones que se encuentren literalmente en el texto de las normas positivas<sup>293</sup>.

En opinión de Sainz de Bujanda, el Principio de Generalidad no es mas que una manifestación de la Igualdad, la cual está en todos los ordenamientos Constitucionales, y gracias a él se puede diferenciar el Derecho Moderno del orden jurídico Antiguo, ya que en la Antigüedad se hacían privilegios, tanto de condiciones sociales, y personales las cuales determinaban el pago de los Tributos<sup>294</sup>.

Kuri de Mendoza y otros, hacen referencia a que no se trata de que todos debemos de pagar, sino de que no se debe de exonerar a nadie de contribuir por privilegios dichos en el párrafo anterior, la única razón por la cual se puede dejar de contribuir es por la falta de Capacidad Económica<sup>295</sup>.

Existen exenciones que si están definidas por las Leyes, tal es el caso de la exención de todo impuesto de las Cuotas Alimenticias a favor de los niños, en los procesos de Familia, por ser protegido el interés superior de la niñez y

---

<sup>292</sup> **SPISSO, RODOLFO R**, Op. Cit., p. 347.

<sup>293</sup> **GARCÍA BELSUNCE, HORACIO**, Op. Cit., p. 139.

<sup>294</sup> **SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO**, Op. Cit., p. 38.

<sup>295</sup> **KURI DE MENDOZA Y OTROS**, Op. Cit., p. 69.

la adolescencia<sup>296</sup>. Siendo esta una exención válida, por estar definida por el ordenamiento jurídico, y que a pesar de ser una renta o emolumento percibida por el alimentario, esta tiene un interés social, y no lucrativo.

Asimismo tenemos la exención que establece el Artículo 231 inciso segundo de la Constitución, el cual establece que: “Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles”.

Ante esta postura, se entiende que ninguna exención será permitida sino es con estricto apego literal a la Ley, y en el caso de las reformas a la LERPCABA, este Principio resulta bien aplicado, pues se gravan con Impuesto a todas las bebidas alcohólicas y al alcohol etílico también, de forma que ninguna queda exenta, de igual forma los sujetos que producen, importan, comercializan y sobre todo los que consumen estos productos están pagando el Tributo que la Ley ordena, por lo cual con las reformas hechas en 2009 y 2010 consideramos que no se ha violentado este Principio.

## **10. Principio de No Confiscatoriedad**

### **10.1 En relación al Impuesto Ad Valorem.**

En Derecho Tributario, el Principio de No Confiscatoriedad consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto<sup>297</sup>.

La Constitución de la República, prohíbe la confiscación en el Artículo 103 inc. 5, en todos los sentidos y materias del Derecho, tanto Civil, Mercantil,

---

<sup>296</sup> **CÓDIGO DE FAMILIA**, D.L. 677 de fecha 11 de octubre de 1993, D.O. 231, Tomo 321, de fecha 13 de diciembre de 1993, Artículos 247, 262 y 264 inc. último.

<sup>297</sup> **Wikipedia**, Principio de No Confiscatoriedad [http://es.wikipedia.org/wiki/Principio\\_de\\_no\\_confiscatoriedad](http://es.wikipedia.org/wiki/Principio_de_no_confiscatoriedad), sitio web visitado el 29 de Agosto de 2011.

Laboral, Penal, Familia y el Derecho Tributario no es la excepción, respecto a los Tributos que el Estado exige de sus habitantes. El Principio de No Confiscatoriedad, es también una Garantía en el ordenamiento jurídico Salvadoreño, pues tácitamente protege el Derecho a la Propiedad, plasmado en Art. 103 Cn. incluyendo en el tanto los bienes y derechos. En el Capítulo 1, definimos lo que es la Confiscación, y esta no es más que el apoderamiento de todos los bienes de una persona que pasan a poder del Estado, y este apoderamiento se realiza sin compensación o indemnización alguna para el dueño de los bienes<sup>298</sup>.

Según Villegas citado por César Iglesias Ferrer “La Confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad”<sup>299</sup>.

La noción de No Confiscatoriedad no sólo ha sido reconocida reiteradamente por la jurisprudencia, sino también incluida explícitamente en las constituciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las provincias de Río Negro y Santiago del Estero, además de ser recogida por Constituciones extranjeras más modernas, como la Española de 1978 y la Brasileña de 1988<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 23-1998. Máxima 4.

<sup>299</sup> <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios> sitio web visitado el 29 de Agosto de 2011.

<sup>300</sup> **PERIODICO LA NACIÓN**, sitio web: Lanacion.com, Publicado en edición impresa, Miércoles 02 de julio de 2008, Sección Editorial I, El Principio de No Confiscatoriedad.

Una Ley o disposición puede tener alcance confiscatorio si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago del tributo lo hace en forma opresiva fijando un monto cuyo porcentaje exceda de determinados límites razonables o absorba todo o gran parte del capital o renta del contribuyente<sup>301</sup>. En este caso, el sujeto pasivo lo conforman todos los sujetos que se encargan de comercializar los productos, así como los fabricantes e importadores, todos ellos se desprenden de una parte de sus rentas (Ganancias) para entregárselas al Estado, a través de los Impuestos.

Es por ello, que el Impuesto Ad Valorem no resulta violatorio o lesivo de la Garantía y a la vez Principio de No Confiscatoriedad, ya que su porcentaje no es excesivo ni desproporcional sino por el contrario, ha sido determinado bajo las premisas de no desfavorecer a los habitantes agotando drásticamente el capital o propiedades que estos poseen, disminuyendo las rentas de que son acreedores como contribuyentes, o privando en exceso sus ingresos con el pretexto del deber de contribuir.

## **10.2 En relación al Impuesto al Contenido.**

Se entiende que todo Derecho reconocido está sujeto a leyes que lo reglamentan, tanto en su ejercicio como en su goce, y por ende no se puede pasar por encima a ningún Derecho, pero si se podría alterar su significado, su sentido, en una excepción legalmente dictada. Para el Principio en estudio es posible que se haya vulnerado el Principio (Garantía) de No Confiscatoriedad con las reformas a la LERPCABA, pues para ello analizamos la disposición que habla sobre el canon del impuesto a cobrar por contenido de alcohol, es decir, dependiendo de cuantos grados de alcohol contengan las bebidas así será el monto a gravar en Impuestos.

---

<sup>301</sup> **Ibíd.**, Máxima 3.

Así se tiene lo siguiente: en base al Art. 43 LERPCABA lo que se cobra en impuestos es lo siguiente:

Para la Cerveza:

\$0.0825 Cts. Por cada grado de alcohol en un envase. (Reforma de 2009)

\$0.09 Cts. Por cada grado de alcohol en un envase. (Reforma de 2010)

Para los Aguardientes:

Según la reforma de 2009 quedaban así:

Whiskys superiores a 60% de alcohol = \$0.16 Cts por grado de alcohol en envase.

Whiskys (otros) = \$0.16 Cts por grado de alcohol en envase.

Ron superior a 37% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol en envase.

Ron de hasta un 37% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol en envase.

Ginebra y Gin = \$0.16 Cts por grado de alcohol en envase.

Vodkas superiores al 60% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol en envase.

Vodkas de hasta 37% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol en envase.

Vodkas superiores a 37% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol en envase.

Licores de cereal superiores a 60% de alcohol = \$0.0850 Cts por grado de alcohol

Vinos = \$0.0860 Cts por grado de alcohol.

Otros = \$0.0850

Esta es la tabla de Impuestos que fuera aprobada en diciembre de dos mil nueve, por medio de la cual se comenzó a implementar este tipo de Impuesto Especifico, y debemos de conocer si el impuesto al contenido de alcohol resulta Confiscatorio O si se violenta el Principio de No Confiscatoriedad este tipo de Impuesto y de ser afirmativo, demostrar en que forma lo es.

La Legislación Nacional se limita a establecer la prohibición de confiscación de bienes, pero no se establece hasta que porcentaje o monto resulta confiscatorio un Impuesto, pues habría que establecer una escala de medición para ello, pero hay que tomar en cuenta la Proporcionalidad también, ya que si existe una gran Desproporcionalidad sería Confiscatorio, ya que el Estado se estaría apropiando de la riqueza de sus habitantes, no permitiendo el progreso y libertad de los mismos.

Con estas consideraciones, y en base a los resultados obtenidos con la puesta en marcha de las dos reformas a la LERPCABA, se establece que el Impuesto al Contenido de Alcohol no resulta atentatorio respecto al Principio de No Confiscatoriedad, pues el porcentaje de impuesto exigido es de \$0.09 Cts por grado de alcohol en envase para la cerveza, resultando por lo general unos \$0.36 o \$0.45 Cts en concepto de Impuesto al Contenido de Alcohol por envase de cerveza, pues la mayoría de cervezas poseen de 4 a 5 grados de alcohol como contenido. No resulta confiscatorio, pues esto no es considerado un exceso en el valor del producto, y además es visto también desde la óptica de que servirá al Estado para sufragar erogaciones de fondos en otras áreas de carácter social.

Con respecto a las bebidas denominadas Aguardientes, resulta que \$0.16 y \$0.085 Cts de dólar por grado de alcohol por envase si parece excesivo,

pues por lo general, una botella de Whisky contiene de 30 a 40 grados de alcohol, haciendo un aproximado de \$4.30 a \$6.40 solo de impuesto al contenido por cada botella o envase, sin tomar en cuenta el Impuesto Ad-Valorem, por lo que hace que el precio de venta aumente drásticamente, por lo cual creemos que desde la óptica del Derecho a la Propiedad si resulta confiscatorio, aunque desde el ámbito de la salud, la prevención y reducción del consumo de alcohol nos parece que es correcto, pues se bajan los índices de problemas sociales, tales como violencia intrafamiliar, lesiones, accidentes de tránsito, y gastos en salud por enfermedades producto del abuso del alcohol. Por lo tanto, habría que analizar si es más importante el Derecho a la Propiedad y las ganancias de los productores de las bebidas alcohólicas respecto de la Salud y el bienestar de toda la población y del Estado mismo.

## **CAPITULO IV: EFECTIVIDAD DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN RELACION A LOS FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.**

### **11. Motivos que llevaron al Estado a Reformar la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas en Diciembre de dos mil nueve y septiembre de dos mil diez.**

#### **11.1 Antigüedad de la Ley**

La ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas fue aprobada por primera vez en febrero del año 1996, por el Pleno de la Asamblea Legislativa, y fue precisamente la antigüedad de las leyes<sup>302</sup> que regulaban la comercialización de alcohol y bebidas alcohólicas lo que impulsó a crear esta ley, con la cual además de solucionar el problema de la antigüedad, se solventarían aspectos relativos al funcionamiento, registros sanitarios, controles de calidad, pago de impuestos y garantía al consumidor<sup>303</sup>. Pero desde ese año ha sufrido numerosas reformas, entre ellas las de los años 2001 y 2004.

Actualmente en El Salvador existe una crisis económica, desempleo masivo, crecientes niveles de pobreza, desigualdad y exclusión social<sup>304</sup>, razón por la

---

<sup>302</sup> Las Leyes a las que se hace referencia son: a) Código Fiscal de 1916, Reglamento de Licores, Ley sobre venta de Aguardiente en envases oficiales, Ley de Impuesto Sobre Cervezas y Bebidas Gaseosas.

<sup>303</sup> **LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS**, D.L. N° 640, de fecha 22 de Febrero de 1996, D.O. N° 47, Tomo 330, del 7 de Marzo de 1996, considerando I, II, y III.

<sup>304</sup> **FUNES CARTAGENA, MAURICIO**, Candidato a la Presidencia de la República de El Salvador, *Programa de Gobierno 2009-2014*, parte II reforma económica, p. 41.

cual el Estado se ha visto en la necesidad de optimizar y aumentar sus recursos, y ha recurrido históricamente al endeudamiento externo, mediante préstamos tal como lo refleja el Balance Primario de déficit Fiscal y Crecimiento de 1991-2009, la Tabla de Cierre Preliminar de 2010 y la Tabla de Ingresos Fiscales al 15 de Diciembre de 2010, cuadros de los cuales se puede concluir lo antes manifestado, así como también por la venta de Bonos del Tesoro<sup>305</sup>.

Pero no es la única fuente para obtener ingresos de la que depende, ya que con la recaudación de Impuestos el Estado cubre y sufraga sus necesidades, pero cuando los Tributos que percibe no son suficientes, éste tiene que revisar los distintos hechos generadores y ver si puede en proporción aumentar los Tributos, sin lesionar los bienes jurídicos respectivos de su población, es decir a mayor ingreso económico de los particulares mayor proporción de impuestos<sup>306</sup>.

Es así como el Estado puso su atención en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, ya que desde el año 2004 no se reformaba, y no se actualizaba a las condiciones propias de la época como lo son: que los sujetos pasivos y consumidores contribuyeran para la obtención de los recursos necesarios para atender los

---

<sup>305</sup> El Estado utiliza el endeudamiento como una forma de obtención de ingresos, ya que no es suficiente con los niveles de recaudación obtenidos, y eso es lo que se ve reflejado en las gráficas de Balance Fiscal de cierre 2010, donde nos presentan el nivel de endeudamiento, el cual año con año se ha elevado, asimismo, el nivel de ingresos fiscales ha aumentado pero en menor proporción, tal como lo presenta la gráfica cinco del mismo documento, de igual forma en la gráfica trece se refleja el nivel de déficit fiscal y el nivel de crecimiento, el cual ha disminuido desde el año 2007 hasta la fecha.

Los bonos sirven para el pago de LETES, y estos a su vez sirven para cubrir el gasto corriente, y al ser vendidos a inversionistas, estos pagan en dinero su valor, y consecuentemente el Estado adquiere una deuda, al tener que pagar dichos bonos a largo plazo. Para entender mejor, leer: **BALANCE FISCAL CIERRE 2010**, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado, San Salvador, Diciembre de 2010, pp. 2, 5, 10 y 13.

<sup>306</sup> Se hace alusión a los Principios de Proporcionalidad, y Progresividad Tributaria.

costos sociales producidos por el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, e incrementar la recaudación con un nuevo impuesto denominado Ad Valorem en vista de haber percibido un mayor consumo de dichos productos, también motivo la reforma mantener una sana competencia en el mercado<sup>307</sup>. Las empresas que comercializan con alcohol etílico y bebidas alcohólicas año con año reestructuran sus modelos de venta, utilizan estrategias de mercadeo, lanzan nuevos productos, mejoran los ya existentes y en ocasiones aumentan el precio según la oferta y la demanda<sup>308</sup>, y por ende obtienen más ganancias, y logran reducir costos de operación<sup>309</sup>.

Para determinar esta situación el Estado tiene mecanismos de control tales como la Declaración de Renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Pago a Cuenta y Evaluaciones Económicas de las respectivas Secretarías de Estado<sup>310</sup>. Todos esos mecanismos arrojan resultados que el Estado estudia y analiza y mediante ellos determina si es conveniente reformar las Leyes de carácter Tributario para obtener una mejor Recaudación Fiscal sin perjudicar a los sujetos pasivos de estos.

---

<sup>307</sup> Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y bebidas Alcohólicas del año 2009 y del año 2010, la **primera** se encuentra en el D.L. N° 239, de fecha 17 de diciembre de 2009, D.O. 239, Tomo 385 de fecha 21 de Diciembre de 2009 considerando II y III, y la **segunda** en el D.L. N° 462, de fecha 09 de Septiembre de 2010, D.O. N° 177, Tomo 388, del 23 de Septiembre de 2010. Considerando III.

<sup>308</sup> La Ley de la oferta y la Demanda se basa en el Postulado que ninguna necesidad humana es absolutamente ilimitada, esto es que llegado un punto en que la necesidad del consumidor se satisface por completo, ésta deja de existir como tal y por lo tanto, la Sociedad no puede requerir de un volumen ilimitado de los bienes dentro de un período determinado. Vid. **DELGADO DE CANTÚ, GLORIA M**, *El Mundo Moderno y contemporáneo I, de la era moderna al siglo Imperialista*. 5º Edición, Editorial Pearson Educación. México 2005, p. 242.

<sup>309</sup> **MANKIW, N. GREGORY**, *Principios de Economía*, 5º Edición, Editec, S.A. de C.V., México, 2009, p. 85.

<sup>310</sup> Las evaluaciones económicas de las secretarías de Estado, son requeridas en cumplimiento a los artículos 16, 24, 86, 91, 106, 151, 173, y 241 del Código Tributario Vigente y otras leyes como Art. 51 LIRS, y Art. 94 LIVA., gracias a este cumplimiento puede conocer si los diversos sectores económicos tales como: Comercio, Industria, Servicios, Maquila Textil y Confección están en la posibilidad de aportar más dinero en conceptos de Tributos, esto en relación a las necesidades del Estado mismo.

## 11.2 Nuevos Planes de Gobierno

En el año dos mil nueve, El Salvador vivió por primera vez la transición democrática del Poder que ejercía un Partido Político de Derecha hacia uno de Izquierda, es decir, se pasó de tener un Gobierno de ideología Derechista a uno de corte Izquierdista, como consecuencia, el país ha tomado un rumbo diferente, teniendo como base el Programa de Gobierno 2009-2014 que expuso el ahora Presidente Mauricio Funes Cartagena y el Vicepresidente de la República Salvador Sánchez Cerén en su campaña Política, en su Programa de Gobierno anunció una reforma económica, equitativa, incluyente, sostenible y compatible con la Democracia, en el que fuera posible alcanzar el bienestar de la presente y futuras generaciones<sup>311</sup>. De igual manera se encuentra la Política Fiscal la cual está orientada a reformar la Administración Tributaria y los marcos legales para combatir la evasión y la elusión fiscal<sup>312</sup>.

Es por ello que en el mes de noviembre de dos mil nueve, se hizo público un anuncio de Reformas Fiscales, dentro de las cuales era necesario reformar la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, pero ¿Cuál era en si o es en si el objetivo del Plan Quinquenal de Desarrollo? Pues según el Plan Quinquenal de Desarrollo, se busca la reforma estructural y funcional de la Administración Pública, la desconcentración y la descentralización de la misma y la implementación de un Pacto Fiscal que garantice Finanzas Públicas sostenibles y favorezca el

---

<sup>311</sup> PROGRAMA DE GOBIERNO 2009-2014, Op. Cit., p. 42.

<sup>312</sup> *Ibid.*, p. 57.

Crecimiento Económico, el Desarrollo Social y el fortalecimiento de la Institucionalidad Democrática<sup>313</sup>.

Dentro de este objetivo podemos deducir que la reforma a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, es pieza fundamental, ya que permitirá alcanzar un mayor flujo de recursos al Estado, y por ende se pretenden también el logro de otros fines no fiscales, como el reducir el consumo de dichos productos, lo cual evitaría gastos al Estado, pero que en si mismos, perjudican a los sujetos que se dedican a comercializarlos.

Otro de los objetivos del Plan Quinquenal es Aumentar sustantivamente los Ingresos Tributarios y hacer un uso eficiente y transparente de dichos recursos y reducir el nivel de Deuda Externa<sup>314</sup>, lo cual también tiene incidencia en las reformas estudiadas en esta investigación, puesto que la eficiencia y la maximización de recursos es primordial para el Estado.

Los habitantes de El Salvador a través de los medios de comunicación percibieron que esa primera reforma a la Ley mencionada, no brindaba los resultados esperados, es decir no trajo los beneficios esperados al Estado, y por el contrario se terminó afectando la economía de los contribuyentes, concluyendo con una pobre recaudación fiscal y las consecuencias económicas que implicaría para el Estado serian muy graves por lo cual fue totalmente inefectiva<sup>315</sup>.

---

<sup>313</sup> **PLAN QUINQUENAL DE DESARROLLO 2010-2014**, Publicado el 21 de abril de 2010. Presidencia de la República de El Salvador, p. 54.

<sup>314</sup> **Ibíd.**, p. 56.

<sup>315</sup> **PERIODICO EL DIARIO DE HOY**, 14 de septiembre de dos mil diez, sección Negocios, Cervezas y Licores subirán sus Precios, pp. 38 y 39.

### 11.3 Inefectividad de la primera reforma.

Una vez puesta en marcha la reforma a la ley en estudio, en el año dos mil nueve, el Estado vio una serie de problemas tales como: **1)** El comportamiento de los agentes económicos involucrados en los distintos hechos generadores regulados por la Ley; **2)** Que era necesario establecer mecanismos de control de la utilización del alcohol etílico potable para mantener una sana competencia en el mercado, **3)** modificar las alícuotas del impuesto al contenido alcohólico e incrementar el impuesto Ad-Valorem sobre las bebidas alcohólicas, a fin de sufragar los costes sociales del consumo de las bebidas alcohólicas<sup>316</sup>. **4)** El Estado no recaudó en concepto de impuestos a las cervezas y bebidas alcohólicas lo presupuestado con las reformas de 2009, en vista de no ser la reforma aprobada por los diputados la propuesta por el Ministerio de Hacienda<sup>317</sup>. Por todas estas razones el Estado Salvadoreño percibió resultados negativos, tal como se puede apreciar en la tabla de Ingresos Fiscales al 15 de diciembre de 2010, de la cual consta que en el ejercicio fiscal 2009 la recaudación de impuestos en concepto de alcohol y cerveza fue mucho menor que en el ejercicio fiscal 2010<sup>318</sup>.

Tales razones motivaron al Ministerio de Hacienda, a solicitar en Septiembre del año dos mil diez realizar una nueva reforma, la cual fue denominada como una “contra reforma”<sup>319</sup>, con el fin de equilibrar los impuestos ya aprobados con la anterior reforma, y así aliviar el déficit en la recaudación.

---

<sup>316</sup> **LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHOLICAS 2010**, Op Cit., Considerando II, III, y IV.

<sup>317</sup> **LA PRENSA GRAFICA**, 31 de julio de 2010, Sección Economía, Ministerio de Hacienda propone cambios a la tasa sobre el alcohol, p. 52.

<sup>318</sup> **BALANCE FISCAL CIERRE DE 2010**, Op. Cit., p. 5.

<sup>319</sup> Jurídicamente no existe la Institución “CONTRA REFORMA”, ya que únicamente se puede reformar, o derogar una ley o alguna disposición de la misma.

En la reforma de 2009 el impuesto Ad Valorem era de 5%, y el impuesto al contenido de alcohol para la cerveza era de \$0.0850 ctvs. y para el alcohol de \$0.04 ctvs. hasta los 0.16 ctvs., con la reforma de 2010 al Art. 43 LERPCABA se equilibrio la tabla de impuestos que había, ya que aumento el impuesto Ad Valorem al 8%, y la cerveza pagaría en concepto de impuesto al Contenido \$0.0900 ctvs. y el alcohol \$0.0325 ctvs., hasta \$0.16 ctvs. por grado de alcohol<sup>320</sup>, pero no se reformó el hecho de que la cerveza no pague licencia para su comercialización lo cual se puede inferir al comparar los Art. 3, 29 inc. 1º, 32 inc. 4 de la LERPCABA vigente hasta 2009 con los Arts. 3, 29 inc. 1º, 32 inc. 4 de la LERPCABA de 2010, en cambio los productos de licor y aguardiente si pagan dicha licencia a las instituciones correspondientes, sin embargo los cerveceros no se encontraban de acuerdo con esta nueva reforma porque según ellos la reforma anterior, es decir, la de 2009 si estaba permitiendo que el Estado recaudara más<sup>321</sup>.

#### **11.4 Falta de equidad en las Reformas de 2009.**

La equidad puede ser definida como: “la Rectitud y sentido de justicia natural. La equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los tribunales solo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita<sup>322</sup>. También coincidimos con la definición que nos da Carrasco Iriarte, ya que para él la equidad es *“El trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas*

---

<sup>320</sup> La anterior afirmación se ha deducido de comparar el Art. 43 LERPCABA del año 2009 y del año 2010.

<sup>321</sup> **LA PRENSA GRAFICA**, 20 de agosto de 2010, Sección Política, ILC considera que no es momento para introducir cambios, p. 22.

<sup>322</sup> **DICCIONARIO JURIDICO EN LINEA**. <http://www.lexjuridica.com/diccionario/e.htm> sitio Web visitado el 20 de marzo de 2011.

*impositivas reúnen las condiciones de abstracción y de generalidad*<sup>323</sup>. En su acepción jurídica corresponde delimitarla en referencia a los impuestos que se cargan, es decir, asemejarla con el Principio de Igualdad Tributaria, este Principio da la pauta para poder entender la igualdad en términos de equidad, basándonos en la idea de que las reformas aprobadas a la ley son equitativas para todos los sujetos que paguen el impuesto.

Carrasco Iriarte hace referencia a un “Amparo en Revisión”, en el cual se logra comprender que la Equidad Tributaria implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones diferentes<sup>324</sup>. Al igual que en nuestra Constitución, la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que prevalezca ninguna discriminación en razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social<sup>325</sup>. En esa línea de ideas podemos entender que las instituciones del Estado, llámese los sujetos que detentan el Poder Público respeten y tengan en cuenta que los particulares que se encuentran en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni preferencias.

De acuerdo a esto, la equidad se configura como uno de los valores superiores de todo ordenamiento jurídico, y sirve de criterio básico para la producción normativa, su interpretación y ejecución.

---

<sup>323</sup> **CARRASCO IRIARTE, HUGO**, *Derecho Fiscal I, introducción y generalidades*, Tomo I, IURE, Universidad Autónoma de México, 2003, p. 101.

<sup>324</sup> **SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**, Amparo de Revisión 321/92, Pyosa, S.A. de C.V. 4 de Junio de 1996. Unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis, Ponentes: Genaro David Góngora Pimentel y Srío. Constancio Carrasco Daza, México.

<sup>325</sup> **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**, Aprobada por el Congreso Constituyente el 31 de enero de 1917, Diario Oficial de la Federación del 5 de febrero de 1917, Art. 1.

El valor superior que persigue la equidad es evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica<sup>326</sup>.

En la Sentencia de Amparo en revisión con referencia 1300/75, se ha dicho que los elementos básicos de la equidad son los siguientes: el primero que no toda desigualdad de trato por la ley supone violación a la equidad<sup>327</sup>, en segundo lugar, a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas, en tercer lugar, no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos extremos en que provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis<sup>328</sup>.

Para la investigación que se lleva a cabo, hablar en términos de equidad implicaría, que debe ser realmente equitativo el impuesto que se carga a dos categorías de productos, como lo son la cerveza y los licores, recordemos que ambos productos contienen alcohol como un compuesto, son adictivos, son nocivos para la salud humana, y son comercializados a diferentes precios, algunos mas caros y otros mas baratos, por lo que si se les cobra diferentes porcentajes de impuesto caeríamos en un trato desigual, con preferencias y beneficios para unos y en detrimento de los demás.

---

<sup>326</sup> **Ibíd.**, Amparo de Revisión 321/92.

<sup>327</sup> La equidad está regulada en el Art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>328</sup> **SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PLENO**, Amparo en Revisión 1300/75, Automotores Roma S.A. 4 de mayo de 1977, Unanimidad de 16 votos, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, México.

La opinión para la industria cervecera respecto a la equidad es que no se aplica realizada ya que los licoreros siempre han pagado menos impuestos, y con la reforma realizada en Diciembre de 2009 se mantuvo el mismo esquema por lo tanto ellos no aceptaban el Impuesto Ad Valorem llamado por ellos, Impuesto al valor total<sup>329</sup>.

La cerveza promedio contiene entre 4 o 5 % de alcohol en su contenido, en cambio los licores contienen mucho más alcohol, por ejemplo, una botella de cerveza Pilsener de 330 mililitros contiene 4.4% de alcohol, y una botella de Vodka Botran de 750 mililitros posee 36% grados de alcohol<sup>330</sup>, por lo tanto estos últimos deberían pagar mas impuestos, pues con ello se cubrirían gastos de salud publica y se podría reducir el consumo de alcohol nocivo para la salud; dando como resultado el aumento de ingresos al Estado y una reducción en el gasto de atención medica del mismo.

Pero para la industria licorera, esa no es equidad, pues con la reforma de 2009 los han dejado en clara desventaja, ya que además de cargarlos con mayor impuesto, no se regulo que los establecimientos que venden cerveza estén registrados y autorizados para comercializarlos, por lo tanto el único sector beneficiado es el cervecero.<sup>331</sup>

Después de apreciar los puntos de vista de ambos sectores, y comparar con lo que la ley establece, podemos determinar que efectivamente la cerveza en todas sus presentaciones está exenta del pago de licencias por comercialización de sus productos, tal y como lo establece el Art. 32 Inc. 4º de la LERPCABA.<sup>332</sup>

---

<sup>329</sup> **DIARIO COLATINO**, 10 de diciembre de 2009, Portada de la sección Nacionales, Licoreros, cerveceros, y tabacaleros expresan su inconformidad, p. 3.

<sup>330</sup> Información obtenida de las respectivas etiquetas de las bebidas mencionadas.

<sup>331</sup> **LA PRENSA GRAFICA**, 24 de octubre de 2009, Sección Economía, Asdyl pide equidad en permisos de venta, p. 11.

<sup>332</sup> **LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHOLICAS, 2010**, Título III, Capítulo II De las Ventas.

Según ASDYL<sup>333</sup>, se lograría una verdadera equidad cuando el Estado le cobre licencias a los cerveceros por comercializar sus productos, al igual que como lo hacen con los licoreros, pues como productos dañinos para la salud deben ser regulados por el Estado y controlados desde su importación, hasta su venta al detalle, y también revisar la cantidad de alcohol que contienen, ya que así podría establecerse un impuesto al contenido de alcohol igualitario para ambos productos.

Es así como los licoreros manifiestan que debería ser vista la equidad, ya que hechos iguales o similares, en este caso, productos iguales o similares, deben ser tratados de similar forma, en eso consiste precisamente la igualdad como tal, respetando así los más altos Principios contenidos en las leyes secundarias, Tratados Internacionales y la Constitución misma.

No es cierto que un producto sea más dañino que el otro, ambos son igual de perjudiciales ya que el alcohol que contienen se absorbe rápidamente y pasa al torrente sanguíneo, y en su paso es tratado por el hígado el cual trabaja metabólicamente para destruir el alcohol; y si la concentración de alcohol en la sangre es superior a la que el hígado puede tratar (esta concentración de alcohol es indeterminada ya que depende del metabolismo de cada sujeto), se producirá lo que clínicamente es llamado intoxicación alcohólica, siendo los síntomas la depresión del ritmo cardíaco y respiratorio, luego aparecerá una vasodilatación arterial periférica y pérdida de los mecanismos de control del cerebro. Los efectos se agravan con la concentración de alcohol

---

<sup>333</sup> Palabras de Eduardo Murillo, Vicepresidente de Asociación Salvadoreña de Destiladores y Licoreros (ASDYL), San Salvador, 25 de Noviembre de 2009.

circulante, llevando al individuo a padecer un estado clínico de coma que podría conllevar hasta la muerte<sup>334</sup>.

## **12. Finalidades que busca el Estado con la puesta en marcha de las reformas a la Ley Reguladora de la Producción y comercialización de Alcohol y bebidas Alcohólicas.**

### **12.1 Los Fines Puramente Fiscales de los Tributos.**

Para Carrasco Iriarte, entre los Tributos se encuentran los impuestos los cuales tienen exclusivamente un propósito fiscal, es decir meramente recaudatorio<sup>335</sup>, ya que el Estado necesita de recursos para brindar oportunidades a sus habitantes y apoyar su desarrollo. Este autor dice que definitivamente el único fin o la única finalidad de los tributos es la de recaudar recursos para el Estado, como antiguamente se hacía en las Ciudades Estado, donde el recaudador de impuestos cobraba el dinero para dárselo al Rey, pero en la actualidad esos tributos son destinados para los mismos habitantes, esto desde que surgió el Estado moderno.

Otro tratadista, Rodríguez Lobato, da una definición similar a la anterior, pero con un matiz diferente, ya que para él, los fines puramente fiscales de imponer los tributos son con el ánimo de aumentar sus ingresos los que servirán para cubrir los gastos del Estado y así lograr un mejor funcionamiento.<sup>336</sup>

---

<sup>334</sup> **VALLEJO RUILOBA, J**, *Introducción a la Psicopatología y a la Psiquiatría*, 5º edición, Masson, Barcelona, S.F, pp. 635-638.

<sup>335</sup> **CARRASCO IRIARTE, HUGO**, Op. Cit., p. 178.

<sup>336</sup> **RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL**, *Derecho Fiscal*, Colección Textos Jurídicos Universitarios, S. Ed., 1983, p. 63.

En esa misma línea, manifiesta Pérez de Ayala, que los tributos son definidos como prestaciones pecuniarias debidas al ente público, y con la única finalidad de hacer llegar medios para cubrir el gasto público del Estado, es lo que ella llama finalidad financiera, la cual es primordial e imprescindible, pero debemos entender también que no es la única finalidad, pues sería reducir la utilidad actual que tienen los tributos a un campo eminentemente recaudatorio, cuando los tributos sirven para muchos otros fines, no necesariamente financieros.<sup>337</sup>

### 12.1.1 Aumentar la Recaudación Fiscal.

Para empezar, se debe entender que el Estado para poder funcionar necesita cubrir gastos corrientes, pero cuando esos gastos son mayores que los ingresos corrientes, existe la necesidad de tomar medidas financieras para poder sostener al Estado mismo y lograr que alcance sus objetivos.

Es por ello que El Salvador necesita aumentar su recaudación fiscal, para no depender tanto del uso del endeudamiento externo, no obstante lo anterior, es el método que más se ha utilizado, no siendo viable ya que al endeudar al Estado este se ve en la necesidad de pagar dinero en concepto de intereses, lo que no le permiten invertir en sus obligaciones las cuales están puntualizadas en el Art. 1 y 2 de la Constitución.<sup>338</sup>

La carga tributaria del país en el año dos mil nueve era de 12.4% del 13.4% del Producto Interno Bruto<sup>339</sup> pero las proyecciones del Estado son elevarla al 17% al final del periodo de Gobierno del Presidente Mauricio Funes.<sup>340</sup>

---

<sup>337</sup> **PÉREZ DE AYALA PELAYO, CONCHA**, *Temas de Derecho Financiero*, 2ª Ed., Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, S. F., p. 269.

<sup>338</sup> **CONSTITUCIÓN DE EL SALVADOR de 1983**, Op. Cit., p. 1.

<sup>339</sup> **BANCO CENTRAL DE RESERVA DE EL SALVADOR**, “*Situación Económica de El Salvador, Cuarto Trimestre 2010*”, Edita, Banco Central de Reserva de El Salvador, p 29.

El Salvador necesita aumentar su recaudación fiscal, esto en razón que su nivel de endeudamiento externo ha llegado al límite<sup>341</sup>, tal como consta en el Balance Fiscal de Cierre del año 2010, en el cual se refleja que el nivel de endeudamiento actual es del 50.1%<sup>342</sup>, cuando el porcentaje máximo de endeudamiento debería ser del 50%, es por tal razón que ha sido imprescindible para el Estado tomar medidas internas como lo son el Plan de Austeridad del Gasto Público no Prioritario, la reorientación de recursos hacia el área social y la de seguridad, la revisión de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública desde un enfoque de género que permita dinamizar la economía nacional y local, la racionalización de los subsidios y la formulación de medidas tendientes a incrementar los Ingresos Tributarios mediante el combate a la evasión y elusión fiscales y al contrabando; todo ello para aumentar la capacidad de recaudación interna de impuestos, en aras de corregir el desequilibrio de ingresos estructural que afecta al país<sup>343</sup>.

## 12.2 Los Fines Extrafiscales.

Los Tributos con fines extrafiscales o no fiscales son establecidos con una finalidad distinta a la financiera, aunque ésta, mantiene su carta de presencia<sup>344</sup>, ampliando la idea del Autor Casado Ollero se entiende que los

---

<sup>340</sup> **PLAN QUINQUENAL DE DESARROLLO 2010-2014**, Op. Cit., p 139.

<sup>341</sup> El Fondo Monetario Internacional (FMI) establece tres indicadores que revisan periódicamente para determinar la deuda de un país, estos indicadores son: deuda sobre Producto Interno Bruto (D/PIB), deuda sobre exportaciones (D/X), y la deuda sobre Ingresos Tributarios (D/YT). El más importante de ellos es el de Deuda Sobre Producto Interno Bruto, la cual según el FMI debe mantenerse por debajo del 50%. *Vid. DÍAZ ORTÍZ, SAUL*, En Diario Digital Contrapunto, Sección Economía, fecha 28 de marzo 2010, El Salvador. Sitio web: <http://www.contrapunto.com.sv/coyuntura/el-salvador-al-borde-del-limite-por-deuda> visitado el 14 de mayo de 2011.

<sup>342</sup> **BALANCE FISCAL CIERRE 2010**, Ministerio de Hacienda, Op. Cit. p 6.

<sup>343</sup> **PLAN QUINQUENAL DE DESARROLLO 2009- 2014**, Op Cit., p. 95.

<sup>344</sup> **CASADO OLLERO, GABRIEL, FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN Y OTROS**, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 455.

define como aquellos fines ajenos a la recaudación propiamente dicha, pues su finalidad no es aumentar el ingreso de dinero al Estado, sino lograr otros objetivos.

Giannini es de la opinión que el destino que se le de a un Tributo no ejerce influencia en su estructura jurídica, ya que la obligación surge por el simple hecho de haberse producido el presupuesto, y es jurídicamente independiente del empleo que el ente publico deba dar<sup>345</sup>.

Todos los ciudadanos están obligados a contribuir a los gastos públicos, mediante un sistema tributario establecido por sus representantes elegidos, es decir, que si se vincula un ingreso en particular a sufragar un gasto, se requiere que haya un instrumento normativo, llámese éste una Ley previa, que fije la afectación concreta<sup>346</sup>.

Ahora bien, desde un punto de vista, como lo es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, los tributos en nada menoscaban ese deber, pero hay que aclarar cuales son los motivos, si son coyunturales o puramente recaudatorios, que aprueben el nacimiento o supresión de tributos, y existen razones tan diversas como la propia cuantía de su recaudación o la existencia de relación de intereses entre el pago por los contribuyentes y el gasto a cuya financiación se destinan las sumas recaudadas.<sup>347</sup>

---

<sup>345</sup> **GIANNINI**, Citado por **F. JAVIER MARTÍN FERNANDEZ**, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Op. Cit., p. 110.

No importa el destino que se le de a un impuesto, ya que esto no afecta su estructura jurídica, ya que nace siempre de una ley, creada bajo el proceso correspondiente, es decir, un tributo puede servir para financiar además del gasto público del Estado otras áreas, como la agricultura, las exportaciones, importaciones, salud, educación, infraestructura como carreteras, subsidios a servicios y productos, entre otros mas.

<sup>346</sup> **Ibíd.**, p. 456.

<sup>347</sup> **Ibíd.**, p. 457.

En ocasiones muy frecuentes, la fórmula Ingresos y Gastos, conlleva a imponer estrictos y a veces excesivos límites, en los cuales se desestiman parámetros de justicia y equidad para cumplir con la afectación.<sup>348</sup>

Bajo este punto de vista, debemos de entender que solo deben afectarse aquellos Tributos cuya recaudación no sea relevante frente al resto de los Ingresos Públicos, y en todo caso, los Tributos Extrafiscales.

Al hablar de Tributos con fines extrafiscales, se debe entender en que consiste la llamada Extrafiscalidad de los Tributos, pues es una expresión vaga e indeterminada. Según Casado Ollero, “apenas significa algo en si misma y con la que se pretende designar todo aquello que se aleja de la función financiera, es decir, del fin puramente recaudatorio, el cual es propio de la imposición.”<sup>349</sup>

Este autor es de la idea que no existen tributos con fines extrafiscales, ya que todo Tributo se crea con el fin de recaudar recursos, en dinero por lo general, para cubrir diversos gastos y necesidades Estatales.

Históricamente, el establecimiento de Tributos respondía exclusivamente a una concepción fiscal, es decir recaudatoria, y sus resultados se reflejaban en la obtención de ingresos<sup>350</sup>.

Se puede hablar que todo Tributo tiene efectos no fiscales, es decir que toda figura de tributos es acompañada por la función extrafiscal, después que a la

---

<sup>348</sup> Esta postura es criticada, porque es inadecuado que los tributos violenten principios tan importantes como el de la capacidad económica de los contribuyentes, ya que de aplicar tarifas progresivas, exenciones y beneficios fiscales se tiene que valorar con anterioridad su costo y repartirlo sobre el resto de los contribuyentes con lo que puede caerse en niveles confiscatorios.

<sup>349</sup> **CASADO OLLERO, GABRIEL**, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma*- Op. Cit., p. 103.

<sup>350</sup> **MICHELI, G.A.**, Op. Cit., p. 103

puramente recaudatoria, pero es diferente decir que un Tributo es apreciado no como un recurso financiero, sino como instrumento orientado hacia objetivos extrafiscales y por consiguiente, distintos al financiero.

Georloff, manifiesta que la utilización del Tributo con fines de ordenación, o con objetivos diferentes a los recaudatorios es tan antigua como lo es el mismo Tributo<sup>351</sup>; por ende se afirma que el instrumento fiscal ha venido empleándose para atender objetivos de muchas índoles, aunque el intervencionismo estatal había venido disminuyéndose, pero se multiplicó y complejizó los fines Constitucionalmente atribuidos al Estado, y gracias a ello surgió la funcionalización de la actividad financiera del Estado.

Para la funcionalización de la actividad financiera, el Estado tenía necesariamente que hacer uso de la llamada Hacienda Pública.

La Hacienda Pública consiste en los Bienes pertenecientes al Estado, el conjunto de Organismos destinados a la Administración de los mismos y también la Función Gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el Desarrollo del país <sup>352</sup>. De esta definición se aprecian tres enfoques, el primero de ellos como Bienes del Estado, el segundo como Organismos que la administran y el tercero como una Función destinada a financiar el desarrollo de un Estado.

Además consiste en recaudar directamente los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; así como captar recursos complementarios,

---

<sup>351</sup> **W. GEORLOFF Y F. NEUMARK**, Op. Cit., p. 104.

<sup>352</sup> <http://www.definicionlegal.com/definicionde/Haciendapublica.htm>, sitio web visitado el 20 de marzo de 2011.

mediante la contratación de créditos y empréstitos en el interior del país y en el extranjero<sup>353</sup>.

La Hacienda Pública ha desempeñado una función instrumental, según sea la naturaleza y destino de los recursos que la componen, pero que no se aleja de su fin principal, el cual es el logro de los fines que el mismo Estado busca<sup>354</sup>.

El Estado al hacer uso de su actividad financiera, no hace otra cosa que adecuarla a los Principios y fines que el ordenamiento Constitucional le impone, de forma que será la Constitución la que decida sobre las necesidades y fines del Estado y los medios para cuya satisfacción ha de ordenarse la actividad financiera del mismo, dentro de los cuales están el cumplimiento de los fines extrafiscales, nacidos de la diversificación de las actividades del Estado.

Según Cayón, el carácter alternativo e instrumental de los recursos públicos hace que no debamos verlos inmersos en una única función de mecanicismo presupuestario y fiscal, pues los recursos son útiles y capaces de realizar otras funciones diferentes a la simple recaudación.

De manera que algunos Tributos están configurados legislativamente como instrumentos al servicio de un fin fiscal, es decir, que la satisfacción de éste, la producción de ingreso o la obtención de fondos públicos no siempre será lo que se busque, sino que estos recursos pueden estar creados y configurados ya no como productores de ingresos estrictamente<sup>355</sup>.

---

<sup>353</sup> <http://www.definicion.org/hacienda-publica>, sitio web visitado el 20 de marzo de 2011.

<sup>354</sup> **ARCHE, VICENTE F.**, *Hacienda Pública y Administración Pública*, Op. Cit., p. 105.

<sup>355</sup> **CAYÓN GALIARDO, A.**, *La Unidad Funcional de la Hacienda Pública*, Op. Cit., p. 111.

Aquí se pone de manifiesto la funcionalización de la actividad financiera del Estado, y de sus instrumentos y técnicas de actuación, ahora ya no orientados a la obtención de ingresos y gastos públicos, sino a la satisfacción de fines públicos, tales como la salud, educación, recreación y empleo de sus Gobernados.

En un Estado Moderno Social y Democrático resulta claro que la función de los tributos ya no es exclusivamente la de financiar los servicios públicos del aparataje estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, resultando de esta manera el manejo de los Tributos con fines Extrafiscales.<sup>356</sup>

Cabe destacar, que la percepción del Ingreso Tributario no es mas que un objetivo intermedio, dentro de una diversidad de fines que son siempre, en último extremo, de orden extrafiscal, no significando esto que el Tributo haga desaparecer su función ni naturaleza propia, sino que entendemos que acelera la obtención de un resultado final.

Para finalizar, el Tributo no es una Institución que agota su eficacia en la función recaudadora, sino que tiene un papel y otras funciones más que lograr, las cuales vienen dadas por los Principios Constitucionales<sup>357</sup>, y es tomado en cuenta como uno de los instrumentos mas idóneos para incidir profundamente en el tejido económico, social de la colectividad y realizar los fines sociales del Estado moderno.

En el Plan Quinquenal 2009- 2014 del Gobierno de El Salvador, se puede leer en su pagina 123 *“que uno de los ejes estratégicos es reducir factores*

---

<sup>356</sup> RODRIGUEZ BEREIJO, Op. cit., p. 112.

<sup>357</sup> LEJEUNE VALCARCEL, E., Op. Cit., p. 113.

*de riesgo... como lo es el consumo de bebidas alcohólicas y alcohol*"<sup>358</sup> por parte de la población; y en consecuencia la disminución de accidentes de tránsito ocasionados por conducir en estado de ebriedad. El documento antes relacionado, no menciona taxativamente que estos son fines extrafiscales, sin embargo ese objetivo se puede lograr a través de asignar mayores impuestos a las bebidas alcohólicas, lo cual se materializó a través de la reforma a la LERPCABA; en esta Ley se puede encontrar en su considerando II de la reforma de 2009<sup>359</sup> y considerando IV de la reforma de 2010<sup>360</sup> que uno de sus fines extrafiscal es sufragar los costos sociales del consumo de las bebidas alcohólicas, finalmente deducimos que otro de los fines extrafiscales sería disminuir la violencia intrafamiliar.

### **13. Recaudación Fiscal de la cerveza desde la entrada en vigencia de la Reforma a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas de los años de dos mil nueve y de dos mil diez.**

Entre los mecanismos que el Estado tiene para ingresar dinero a sus Arcas se encuentran aumentar la carga impositiva por medio de los impuestos, es así y bajo la concepción que los productos que hacen daño a la Sociedad deben contribuir al Estado en sufragar los gastos que producen, que en Diciembre de dos mil nueve y en septiembre de dos mil diez se realizaron reformas a la LERPCABA<sup>361</sup>, a continuación se determina la Recaudación de los Impuestos que ha generado las Reformas en estudio, dichos datos tienen como fuente el Ministerio de Hacienda.

---

<sup>358</sup> PLAN QUINQUENAL 2009-2014, Op. Cit., p. 123.

<sup>359</sup> LERPCABA 2009, Op. Cit., Considerando II.

<sup>360</sup> *Ibíd.*, Considerando IV.

<sup>361</sup> *Ibíd.*

Con la entrada en vigencia de las Reformas aprobadas en Diciembre de dos mil nueve, el Art. 43 de la LERPCABA estableció dos gravámenes que se le aplicarían a las bebidas alcohólicas<sup>362</sup> producidas o importadas en El Salvador, esos impuestos son el impuesto Ad Valorem con una tasa del 5% y el impuesto sobre el contenido de Alcohol con una tasa de \$0.0825 centavos de dólar, aumentando de esa forma el valor de la cerveza.

Este aumento trajo como consecuencia una leve disminución en la recaudación de impuestos en comparación al año 2008, ya que en el 2008 se recaudó 28.7 Millones de dólares, y en 2009 26.3 millones de dólares.<sup>363</sup>

La reforma de Diciembre de dos mil nueve solo duró nueve meses, ya que en septiembre de dos mil diez se aprobó una nueva Reforma a la LERPCABA. La nueva Reforma aumentó el Impuesto Ad Valorem en un 8%, y el Impuesto al Contenido en \$0.0900 centavos de dólar, cargando nuevamente el valor de la cerveza respecto al año anterior. Al finalizar el año fiscal en 2010, la cerveza en concepto de Impuestos había recaudado 28 millones 948 mil dólares con 80 centavos de dólar (\$28, 000,948.80), representado en una tabla y gráficas de la siguiente forma<sup>364</sup>:

---

<sup>362</sup> Bebidas Alcohólicas: se consideran bebidas alcohólicas aquellas que contengan alcohol etílico potable en una proporción mayor del cero punto cinco por ciento (0.5%) en volumen. *Vid.* Art. 3 **LERPCABA** 2010.

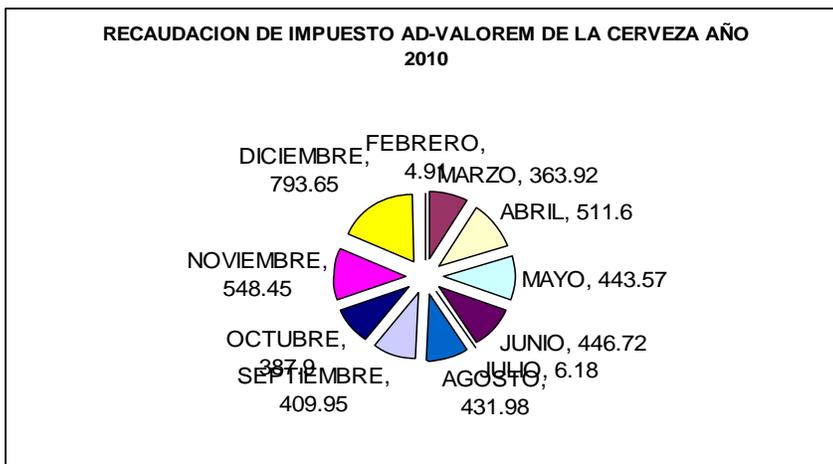
<sup>363</sup> Entrevista con el Licenciado Luis Canjura, Jefe de Unidad de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda, San Salvador.

<sup>364</sup> **Ibíd.**

AÑO 2010		
MES	Producción interno	
	CONTENIDO ALCOHOL.	AD VALOREM
ENERO	3,099.36	0
FEBRERO	2,079.83	4.91
MARZO	1769.33	363.92
ABRIL	2306.59	511.6
MAYO	1887.18	443.57
JUNIO	1798.72	446.72
JULIO	1594.31	6.18
AGOSTO	1817.14	431.98
SEPTIEMBRE	1733.03	409.95
OCTUBRE	1626.05	387.9
NOVIEMBRE	2010.95	548.45
DICIEMBRE	2363.58	793.65
TOTAL	24,086.07	4348.83



- Cifras en millones de dólares.



- Cifras en millones de dólares.

Desde septiembre de 2010, no ha existido una nueva Reforma a la LERPCABA, por lo tanto los Impuestos siguen de igual manera.

De Enero de 2011 a Febrero del mismo año la cantidad recaudada por el Estado en concepto de Impuestos generados por la cerveza es de 706 mil dólares con 4 centavos de dólar, esto de conformidad al último registro obtenido del Ministerio de Hacienda a fecha diecisiete de marzo de dos mil once.

Actualmente la recaudación de Impuestos es mayor, sin embargo no es notoriamente mucho más alta que lo reunido en años anteriores, por lo tanto para este sector el aumento no ha generado un impacto que les obligue a cambiar drásticamente su actividad productiva, aun cuando estos han manifestado en los medios de comunicación que los nuevos impuestos son una carga demasiado elevada, que no pueden sostener, sin embargo esta postura es comprensible ya que cualquier Empresario defiende sus intereses y más aun cuando son sus recursos económicos los afectados directamente.

**14. Recaudación Fiscal de los licores desde la entrada en vigencia de la Reforma a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, tanto de dos mil nueve como de dos mil diez.**

Como anteriormente se comentó, en Diciembre de dos mil nueve se aprobaron reformas a la LERPCABA las cuales entraron en vigencia en enero de dos mil diez, entre ellas se encontraba el Art. 43 en el que se estableció para las bebidas alcohólicas dos gravámenes, el Impuesto Ad Valorem con una tasa del 5% y el impuesto sobre el contenido de Alcohol con una tasa de 0.0850, y de 0.16 centavos de dólar para las bebidas que

contienen un grado volumétrico<sup>365</sup> mayor a 60%, aumentando de esa forma el valor de las bebidas alcohólicas.

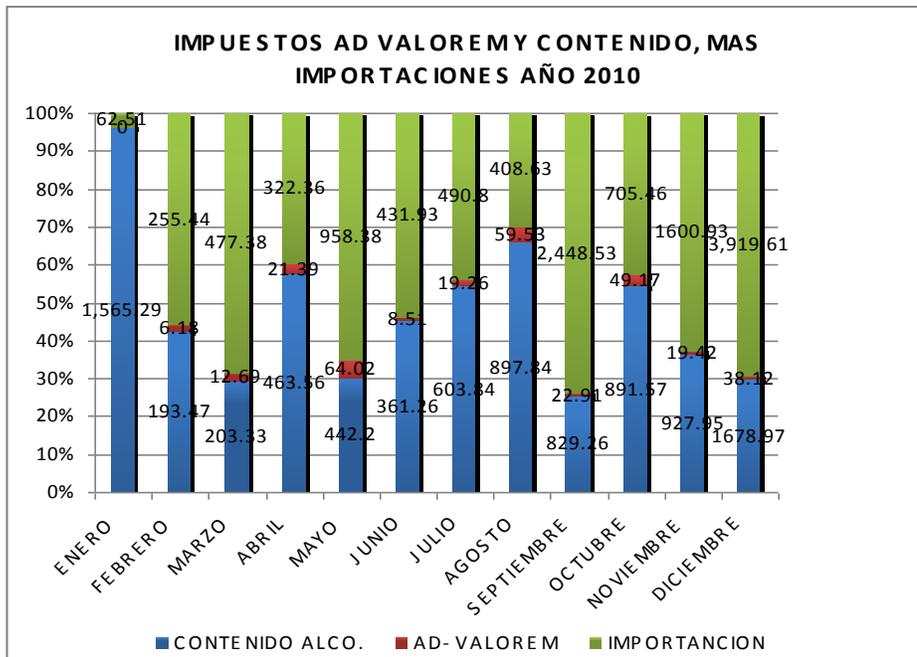
Este aumento trajo como consecuencia una mayor recaudación en comparación al año 2008 ya que en ese año, se recaudó 14.6 millones de dólares, y en 2009 se recaudó en concepto de impuestos de las bebidas alcohólicas 17.7 millones de dólares<sup>366</sup>. Respecto al año dos mil diez, se pudo observar una considerable alza en la recaudación de impuestos ya que de Enero a Diciembre del mismo año en concepto de impuesto Ad Valorem y al contenido de alcohol se recaudó 21 millones 488 mil dólares con 70 centavos de dólar (\$21,488,000.70), en esta variable si se agrega las importaciones. A continuación se presentan los datos estadísticos representados en una sola tabla y gráfica de barras, de la cual se puede dar lectura a lo anteriormente planteado.

MES	PRODUCCION INTERNA (en millones de dólares)		IMPORTANCION	TOTAL
	CONTENIDO ALCOHO.	AD- VALOREM		
ENERO	1,565.29	0	62.51	1,627.80
FEBRERO	193.47	6.18	255.44	455.09
MARZO	203.33	12.69	477.38	693.4

<sup>365</sup> Grado volumétrico: Es la relación entre el volumen de alcohol en estado puro, a la temperatura de 20° C, contenido en el producto de que se trate y el volumen total del mismo producto a la misma temperatura, tomado del *Reglamento del Consejo Económico Europeo* (CEE) Ng 1576/89 del 29 de mayo de 1989 por el que se establecen las normas generales relativas a la definición, designación y presentación de las bebidas espirituosas, <http://www.definicionlegal.com/definicionde/gradoalcoholicovolumetrico.htm>, sitio Web visitado el 25 de marzo de dos mil once.

<sup>366</sup> Entrevista con el Licenciado Luis Canjura, Jefe de Unidad de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda. San Salvador.

ABRIL	463.56	21.39	322.36	807.3
MAYO	442.2	64.02	958.38	1491.6
JUNIO	361.26	8.51	431.93	801.7
JULIO	603.84	19.26	490.8	1113.9
AGOSTO	897.84	59.53	408.63	1366
SEPTIEMBRE	829.26	22.91	2,448.53	3,300.70
OCTUBRE	891.57	49.17	705.46	1646.2
NOVIEMBRE	927.95	19.42	1600.93	2548.3
DICIEMBRE	1678.97	38.12	3,919.61	5636.7
TOTAL	9,058.54	321.19	12,108.97	\$21,488.70



Desde septiembre de 2010, no ha existido una nueva Reforma a la LERPCABA, por lo que los impuestos siguen de igual manera.

Desde enero de 2011 a Febrero del mismo año la cantidad recaudada por el Estado en concepto de Impuestos generados por bebidas alcohólicas es de \$3,042.50.

Se puede indicar que la recaudación de Impuestos en concepto de Licores, ha aumentado considerablemente porque se ha determinado un Impuesto al Contenido de Alcohol, por lo tanto los Empresarios de esta industria están contribuyendo actualmente al Estado con una mayor proporción de Impuestos en comparación a años anteriores.

Ejemplos prácticos de descuento de los impuestos a las bebidas alcohólicas.

**Caso 1: Cervezas.**

- a) Cerveza “Pilsener” de 330ml.  
Envase de vidrio no retornable.

Precio de Venta Sugerido al consumidor: **\$0.80Ctvs**

Porcentaje de alcohol contenido: **4.4%**

Impuestos cargados: Impuesto al contenido de alcohol: **\$0.09Ctvs/ por grado** Impuesto Ad-Valorem: **\$0.08Ctvs/ precio de venta**

Operación: Para el Impuesto al contenido es

$$\underline{4.4\% \times 0.09\text{ctvs}} = \mathbf{\$0.396\text{Ctvs.}}$$

Para el impuesto Ad-Valorem es

$$\underline{0.80\text{ctvs} \times 0.08\text{ctvs}} = \mathbf{\$0.064\text{Ctvs.}}$$

Suma de ambos impuestos: \$ 0.396 +

\$ 0.064

Total de impuestos correspondiente = **\$ 0.46 Cts**

por envase.

- b) Cerveza "Suprema" de 330ml  
Envase de vidrio no retornable.

Precio de Venta Sugerido al consumidor: **\$1.00**

Porcentaje de alcohol contenido: **5%**

Impuestos cargados: Impuesto al contenido de alcohol: **\$0.09Cts/ por grado** Impuesto Ad-Valorem: **\$0.08Cts/ precio de venta**

Operación: Para el Impuesto al contenido es

$$\underline{5\% \times 0.09\text{cts}} = \mathbf{\$0.45\text{Cts.}}$$

Para el impuesto Ad-Valorem es

$$\underline{1.00 \times 0.08\text{cts}} = \mathbf{\$0.08\text{Cts.}}$$

Suma de ambos impuestos: \$ 0.45 +

\$ 0.08

Total de impuestos correspondiente = **\$ 0.53 Cts**

por envase.

**Caso 2:** Licores.

a) Vodka "Botran Black" de 750ml.

Envase de vidrio no retornable.

Precio de Venta Sugerido al consumidor: **\$8.00**

Porcentaje de alcohol contenido: **36%**

Impuestos cargados: Impuesto al contenido de alcohol: **\$0.05Ctvs/ por grado** Impuesto Ad-Valorem: **\$0.08Ctvs/ precio de venta**

Operación: Para el Impuesto al contenido es

$$\underline{36\% \times 0.05\text{ctvs}} = \mathbf{\$1.80.}$$

Para el impuesto Ad-Valorem es

$$\underline{8.00 \times 0.08\text{ctvs}} = \mathbf{\$0.64\text{Ctvs.}}$$

Suma de ambos impuestos: \$ 1.80 +

\$ 0.064

Total de impuestos correspondiente = **\$ 1.86 Ctvs**

por envase.

b) Vodka "Finlandia" de 750ml

Envase de vidrio no retornable.

Precio de Venta Sugerido al consumidor: **\$10.00**

Porcentaje de alcohol contenido: **40%**

Impuestos cargados: Impuesto al contenido de alcohol: **\$0.09Ctvs/ por grado** Impuesto Ad-Valorem: **\$0.08Ctvs/ precio de venta**

Operación: Para el Impuesto al contenido es

$$\underline{40\% \times 0.09\text{ctvs}} = \$ 3.60.$$

Para el impuesto Ad-Valorem es

$$\underline{10.00 \times 0.08\text{ctvs}} = \$ 0.80 \text{ Ctvs.}$$

Suma de ambos impuestos: \$ 3.60 +

\$ 0.80

Total de impuestos correspondiente = **\$ 4.40**

por envase.

c) Whisky "Chivas Reagal" de 750ml

Envase de vidrio no retornable.

Precio de Venta Sugerido al consumidor: **\$40.00**

Porcentaje de alcohol contenido: **40%**

Impuestos cargados: Impuesto al contenido de alcohol: **\$0.16Ctvs/ por grado** Impuesto Ad-Valorem: **\$0.08Ctvs/ precio de venta**

Operación: Para el Impuesto al contenido es

$$\underline{40\% \times 0.16\text{ctvs}} = \$ 6.40.$$

Para el impuesto Ad-Valorem es

$$\underline{40.00} \times 0.08\text{ctvs} = \mathbf{\$ 3.20 \text{ Cts.}}$$

Suma de ambos impuestos:                   \$ 6.40 +

\$ 3.20

Total de impuestos correspondiente = **\$ 9.60**

por envase.

**15. Consecuencias según los sujetos destinatarios de las reformas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas de diciembre dos mil nueve y de septiembre de dos mil diez.**

Las consecuencias más notorias a partir de la entrada en vigencia de las Reformas en estudio según los empresarios de la industria cervecera y licorera han sido las siguientes:

- Baja de las ventas de licor y aguardientes populares
- Pérdida de ganancias y utilidades
- Despido masivo de empleados a raíz de la insostenibilidad

Se puede apreciar que estas consecuencias son de carácter económico, para los sujetos que resultan afectados por la reforma, pero la opinión de ellos es la siguiente.

La Asociación Salvadoreña de Destiladores y Licoreros (ASDYL) expresó que es injusto que quienes consumen cerveza pague únicamente 4% sobre

el precio del producto contra un 50% más que desembolsan los que ingieren licor.<sup>367</sup>

Se presenta esto como una disparidad entre sectores, dado que la empresa La Constancia SA de CV, tiene el 93% del mercado de cervezas en El Salvador, mientras, 14 empresas nacionales de licor solo ocupan el 33% del valor del mercado, colocando una situación de desventaja competitiva para el ultimo sector.

Según ASDYL, las medidas respaldadas por la mayor empresa cervecera del país los llevarían a una inminente quiebra, además de la pérdida de 2 mil empleos directos y 4 mil indirectos. Aseguraban además que la industria cervecera tenía como objetivo quitarles parte del mercado de ventas, es decir al mercado de los aguardientes, llámese licores<sup>368</sup>.

Esta situación dio como resultado un 40% de bajas en las ventas de productos de aguardiente y vodkas nacionales; sin contar también la pérdida de 300 empleos directos en este rubro, la caída de la recaudación fiscal en relación a otros años y el aumento de casos de contrabando, falsificación y adulteración de alcohol, que era de esperarse que aparecería después de las reformas<sup>369</sup>.

Pero una vez vista la postura de los sectores respecto a las consecuencias

---

<sup>367</sup> <http://www.diariocolatino.com/es/20100622/nacionales/81354/Licoreros-exigen-agilidad-en-reformas-a-Ley-de-Bebidas-Alcoh%C3%B3licas.htm?tpl=69>, sitio Web visitado el 21 de marzo de 2011.

<sup>368</sup> [http://archivo.elfaro.net/secciones/Noticias/20090622/noticias6\\_20090622.asp](http://archivo.elfaro.net/secciones/Noticias/20090622/noticias6_20090622.asp), sitio Web visitado el 21 de marzo de 2011.

<sup>369</sup> **Ibíd.**

de las reformas, explicaremos un poco acerca de la afectación y las consecuencias que en verdad producen en estos productos los impuestos elevados.

En Economía, se suele recomendar gravar los bienes cuya demanda sea muy inelástica, es decir, bienes que ante un aumento de precios, registran una disminución leve en el consumo, por lo que la pérdida de bienestar es mínima. Dicha situación se suele dar con el llamado vicio como es el consumo de alcohol. Sin embargo, muchas de estas medidas ignoran los efectos secundarios adversos de los impuestos elevados en el alcohol pues estos pueden incrementar el contrabando y la producción ilícita, que luego es costoso suprimir pues la efectividad de su eliminación operaría con metas de salud y orden públicos y dependería de la supervisión gubernamental y del control de la producción y distribución de alcohol lo cual se volvería muy difícil para el Estado<sup>370</sup>.

Con mucha frecuencia los legisladores a la hora de proponer aumentos de Impuestos olvidan analizar antes los efectos del alza impositiva sobre el uso y las fuentes de los ingresos de las personas.

Es muy fácil para algunos Legisladores proponer impuestos para el consumo de alcohol e ignorar el efecto sobre el uso y fuentes de los ingresos. Cuando se impone un impuesto sobre el alcohol, el alza de precio que experimentará perjudicará en primer lugar a los grandes consumidores del mismo. De esta forma, el legislador contribuye a la reducción del consumo de un producto que es vicioso y dañino para la salud. Pero, Se olvida que ese acto produce

---

<sup>370</sup>ASUNTOS

CAPITALES<http://d5192110.s125.speedynameservers.com/articulo.asp?ida=5343>, sitio Web visitado el 21 de marzo de dos mil once.

pérdida de bienestar en otros Sectores Económicos. Y la razón es simple, se olvida del efecto de los Impuestos sobre la fuente de los Ingresos de quienes producen alcohol y toda la cadena productiva indirecta que se relaciona con la elaboración del mismo.

Los modelos de equilibrio general que usan los Economistas son muy útiles para analizar el efecto impositivo no sólo sobre un Mercado en particular, sino en otros Mercados simultáneamente. El alza de Impuestos sobre alcohol producen disminución del consumo de los mismos, lo que da lugar a dos efectos: menor producción, por vender menos, y efecto sustitución, que se da por el lado de los productores al dejar de utilizar menos intensamente factores productivos como capital y trabajo<sup>371</sup>.

---

<sup>371</sup> Los medios de comunicación han publicado las declaraciones de los Representantes de la industria licorera y cervecera, y en estas se maneja lo plasmado en el párrafo objeto de este pie de página, lastimosamente no se puede dar fe de esa información ya que no se encuentran documentación que sirva para sustentar fehacientemente la investigación.

## **CAPITULO V: MECANISMOS CONSTITUCIONALES QUE TIENEN LOS DESTINATARIOS DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS PARA IMPUGNARLA.**

### **16. DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD.**

#### **16.1 Procedimiento a seguir ante la honorable Sala de lo Constitucional al presentar la respectiva Demanda de Inconstitucionalidad.**

El procedimiento de una Demanda de Inconstitucionalidad es aparentemente sencillo, ya que basta que un ciudadano<sup>372</sup> considere que una Ley, decreto o reglamento es Inconstitucional para poner en marcha el Órgano Judicial<sup>373</sup> a través de la Sala de lo Constitucional<sup>374</sup> de la Corte Suprema de Justicia<sup>375</sup>, y después es la Sala de lo Constitucional la que se encargará de tramitar hasta Sentencia el procedimiento.

---

<sup>372</sup> Sobre este punto la Constitución Salvadoreña en su Art. 71 únicamente manifiesta que Son ciudadanos todos los salvadoreños mayores de dieciocho años de edad, sin embargo en el desarrollo del capítulo III manifiesta que estos tienen derechos y deberes; La Doctrina se ha encargado de aclarar el concepto y actualmente se conoce que el ciudadano es siempre una persona Natural, que es titular directa de una serie de derechos, y obligaciones sin cuya existencia real y física no puede ejercer ninguno de los derechos que conforma el conjunto que derivan de la Ciudadanía, tal reconocimiento supone que se deben cumplir algunos requisitos básicos como ser natural o naturalizado, mayor de edad, tener reconocidas las capacidades de goce y de ejercicio de los Derechos.

<sup>373</sup> De conformidad a la Constitución de la República el Órgano Judicial está constituido de La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las Leyes secundarias. En el Capítulo II de la presente Tesis se abordó a profundidad el concepto, las funciones y otros de este órgano del Estado.

<sup>374</sup> La Sala de lo Constitucional forma parte de la Corte Suprema de Justicia y está compuesta por 5 magistrados, quienes se encargan de resolver cualquier demanda que se interponga en contra de un Decreto, Ley o Reglamento que un ciudadano considere Inconstitucional, y únicamente a ella le compete resolver al respecto.

<sup>375</sup> La Corte Suprema de Justicia es el máximo poder Judicial al cual se puede someter un conflicto jurídico, y está se compone de cuatro Salas siendo las siguientes: La Sala de lo Constitucional, Sala de lo Penal, Sala de lo Civil y Sala de lo Contencioso Administrativo.

Pero manifestamos que es aparentemente sencillo ya que la demanda la cual debe ser por escrito, debe cumplir requisitos de forma y principalmente de fondo, ya que debe estar muy bien fundamentada para que sea admitida y la sentencia de la Sala sea la deseada.

Los requisitos de forma están regulados en el Art. 6 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, siendo los siguientes: “1)- El nombre, profesión u oficio y domicilio del peticionario; 2)- La Ley, el decreto o reglamento que se estime inconstitucional, citando el número y fecha del Diario Oficial en que se hubiere publicado, o acompañando el ejemplar de otro periódico, si no se hubiese usado aquél para su publicación; 3)- Los motivos en que se haga descansar la inconstitucionalidad expresada, citando los artículos pertinentes de la Constitución; 4)- La petición de la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley, decreto o reglamento; y 5)- El lugar y fecha de la demanda, y firma del peticionario o de quien lo hiciere a su ruego<sup>376</sup>”.

Posterior a la presentación de la Demanda en la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ésta pedirá informe detallado a la autoridad que haya emitido la disposición considerada Inconstitucional, para la Ley en estudio el informe sería solicitado a la Asamblea Legislativa<sup>377</sup>, ya que esta fue la encargada de emitir las reformas a la Ley. Ese informe debe ser rendido en un término de diez días, y para mejor proveer la Asamblea debería adjuntar al informe acta, discusión, antecedentes y demás comprobantes que fundamenten su actuación.

---

<sup>376</sup> **LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES**, D.L. N°. 2996, del 14 de enero de 1960, D.O. N°. 15, Tomo 186, del 22 de enero de 1960.

<sup>377</sup> En el Capítulo II de la presente Tesis se abordó quien es La Asamblea Legislativa, ya que éste es uno de los órganos del Estado, y se planteó que la Asamblea Legislativa es un cuerpo colegiado compuesto por Diputados, elegidos en la forma prescrita por la Constitución, y a ella compete fundamentalmente la atribución de Legislar.

Una vez la Sala recibe el informe en comento, está corre traslado por un término no mayor a noventa días al Fiscal General de la República<sup>378</sup>, y este queda en virtud del Art. 8 de la Ley de Procedimientos Constitucionales obligado a evacuarlo dentro del plazo que la Sala le otorgue.

Se le corre traslado al Fiscal General de la República porque de conformidad al Art. 193 Cn., a este le corresponde defender además de los intereses del Estado los de la Sociedad, por lo que esta en todo su deber de participar con toda imparcialidad para lograr la Justicia y defender la Legalidad.

Para la Ley en estudio el Fiscal podría determinar que se esta violentando la Libertad Económica, la Libertad Empresarial, la Igualdad, el Libre Mercado o cualquier Principio de Derecho Tributario, el motivo por el cual fundamente la supuesta o no inconstitucionalidad dependerá del Artículo o Artículos que sean demandados como inconstitucionales.

Además de darle traslado al Fiscal General de la República también pueden realizarse diligencias que se estimen necesarias para determinar la inconstitucionalidad o no de la Ley, decreto o reglamento.

Una vez la Sala considere tiene todos los elementos para fallar, motivan su sentencia y resuelven.

Esa Sentencia que pronuncia la Sala no admite recurso alguno, y es de carácter obligatorio para: Los Órganos del Estado<sup>379</sup>, para sus

---

<sup>378</sup> El Fiscal General de la República es el responsable de la conducción de la Fiscalía General de la República a través de la definición de las políticas, prioridades y estrategias, de acuerdo a los planes que la dirigen estratégicamente, organizando y dirigiendo el funcionamiento de las diferentes dependencias que están a su cargo, con el objeto de cumplir eficientemente con las atribuciones que le confiere el Art. 193 la Constitución de la República, se auxilia del Fiscal General Adjunto, del Auditor Fiscal, y del Secretario General.

<sup>379</sup> Para la generalidad de las personas los Órganos del Estado son tres, sin embargo esa es una idea errónea que alimentan los medios de comunicación, ya que de conformidad a la

Funcionarios<sup>380</sup>, y autoridades, para toda persona Natural<sup>381</sup> o Jurídica<sup>382</sup>, de conformidad al Art. 10 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

Lo anterior mencionado y el inciso segundo del Art. 10 de la Ley de Procedimientos Constitucionales son claros, en cuanto a que ningún Juez o Funcionario podrá negarse a acatarla amparándose en las facultades que les conceden los Art. 185 y 235 de la Constitución.

La Sentencia en comento se publicará en el Diario Oficial<sup>383</sup> dentro de los quince días subsiguientes a su pronunciamiento, si este funcionario no cumple, la Corte ordenará por medio de un oficio que se publique en uno de los Diarios de mayor circulación. En teoría la desobediencia del Diario Oficial le acarreará responsabilidad, sin embargo no se encuentra el procedimiento por el cual se hará efectiva la sanción.

A continuación se plantea el procedimiento a seguir por medio de un esquema.

---

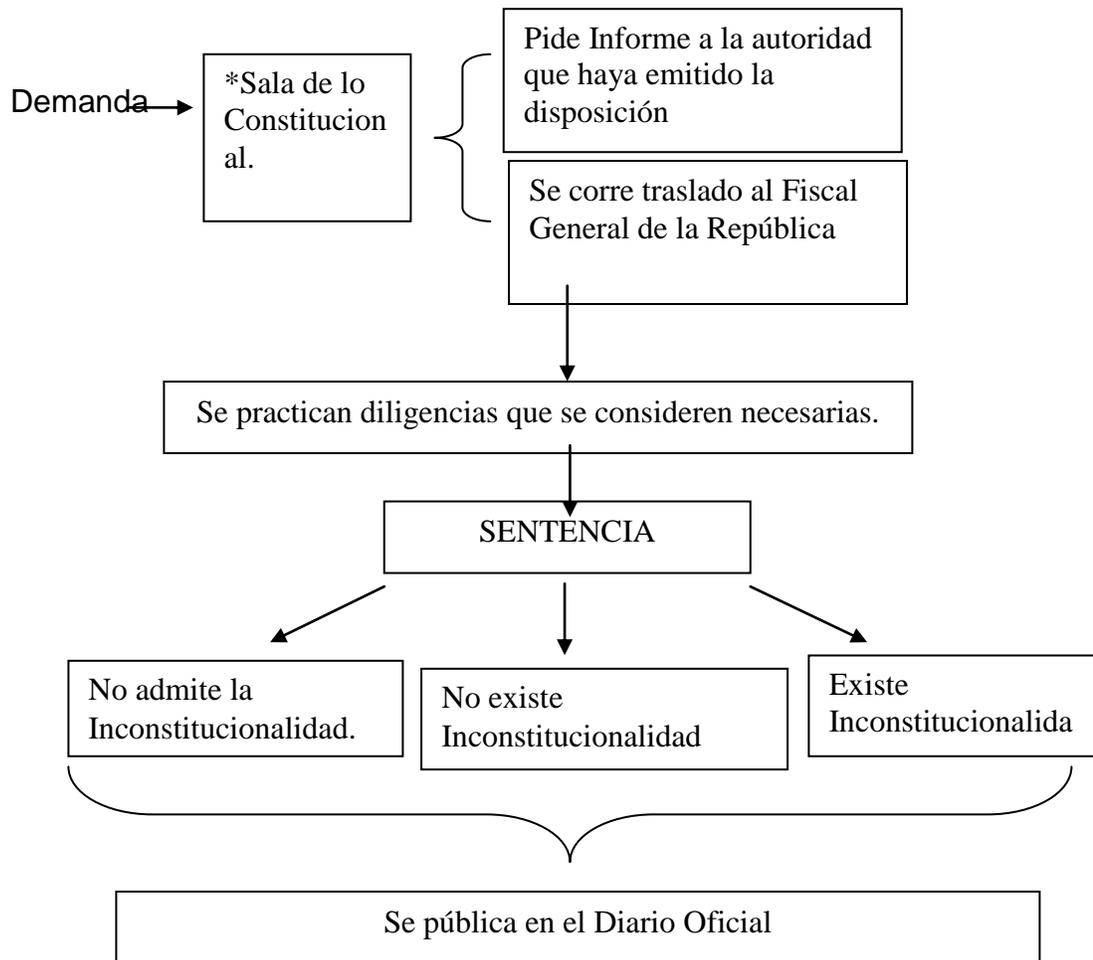
Constitución Salvadoreña los Órganos del Estado son: la Asamblea Legislativa, el Ejecutivo, el Judicial, la Corte de Cuentas, el Tribunal Supremo Electoral y los gobiernos locales.

<sup>380</sup> Un Funcionario es aquel que desempeña sus funciones retribuidas en la administración Pública al servicio de los intereses del Estado, es decir es un empleado del Estado.

<sup>381</sup> Una persona Natural es una persona Humana, que ejerce derechos y cumple obligaciones a título personal.

<sup>382</sup> Una persona Jurídica es un sujeto que tiene derechos y obligaciones, que existe físicamente pero no como persona humana, y ha sido creada por personas naturales para cumplir con un fin determinado, esa persona jurídica tiene una personalidad jurídica y en consecuencia capacidad para actuar como sujetos de derecho, esto es, capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.

<sup>383</sup> El Diario Oficial como la misma institución se denomina es la prensa del Gobierno ó el órgano oficioso al servicio del Estado, y este publica los Decretos Legislativos, los acuerdos del Órgano Ejecutivo, y las providencias estrictamente oficiales.



## 16.2 Fundamento Jurídico de la demanda de inconstitucionalidad.

La demanda de Inconstitucionalidad tiene su fundamento jurídico en el Art. 183 de la Constitución, ya que este dicta “La Sala de lo Constitucional será el único Tribunal competente para declarar la inconstitucionalidad de las Leyes,

decretos y reglamentos, en forma y contenido, de un modo general y obligatorio<sup>384</sup>.

Ha sido la Ley de Procedimientos Constitucionales en sus artículos 1, 2 y 6 numeral 3º quien ha desarrollado la figura jurídica a que dio vida el Art. 183 Cn.

En el primero de los artículos se establece la Inconstitucionalidad como un procedimiento constitucional, es decir, como un procedimiento que garantiza la pureza de la constitucionalidad en El Salvador.

El segundo de los artículos facilita la noción de los motivos por los cuales se pueden presentar la demanda de inconstitucionalidad, siendo este motivo, “el considerar que la disposición demandada esta en contra de los preceptos<sup>385</sup> que contiene la Constitución”, sin embargo no manifiesta taxativamente cada uno de los motivos ya que estos pueden ser diversos dependiendo de la perspectiva del interesado. Es menester mencionar que el control de la Inconstitucionalidad esta dirigido a las normas y actos de carácter general, jerárquicamente subordinadas a las normas constitucionales.

Y en el sexto artículo claramente manifiesta que no puede faltar el motivo por el cual se necesita iniciar el proceso de Inconstitucionalidad, ya que de faltar este la consecuencia es que se prevenga al interesado para que subsane la observación, y en caso de no subsanar se declara la Inadmisibilidad de la demanda de inconstitucionalidad.

---

<sup>384</sup> **CONSTITUCION Y JUSTICIA CONSTITUCIONAL**, Jornadas de Derecho Constitucional en Centro América, Centro de Estudios y formación Constitucional, Centro América, 2006, p. 299.

<sup>385</sup> Para efecto de mayor comprensión, entiéndase preceptos como los principios, valores, reglas, derechos y obligaciones que se consignan en la Constitución.

## 17. PROCESO DE AMPARO.

### 17.1 Definición.

De conformidad a la Ley de Procedimientos Constitucionales el Amparo es la acción por la cual una persona ya sea natural o jurídica puede solicitar a la Sala de lo Constitucional el resguardo de algún derecho violentado de los que le otorga la Constitución, este texto se puede encontrar en el Art. 3<sup>386</sup> de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

Por su parte el autor Juventino Castro considera que el Amparo es “un proceso concentrado de anulación -de naturaleza constitucional promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta y definitiva atribución de la Ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías ya federal ya estatales, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que concede la protección en efecto de restituir las cosas al estado en que se encontraban antes de efectuarse la violación reclamada -si es de carácter positivo-, o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige – si es de carácter negativo<sup>387</sup>”.

El autor Luis Bazdresch considera que “El Juicio de Amparo es el medio específico y concreto de evitar o corregir los abusos o las equivocaciones del poder público que afecten los derechos del hombre<sup>388</sup>”.

---

<sup>386</sup> LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES, Op. Cit., p. 1.

<sup>387</sup> CASTRO, JUVENTINO V., *Garantías y Amparo*, 5ª edición, Porrúa, p. 287.

<sup>388</sup> BAZDRESCH, LUIS, *El Juicio de Amparo*, Editorial Trillas, S. Ed., p. 15.

El tratadista Manuel Osorio en su Diccionario Jurídico establece que “el amparo es la Institución que tiene su ámbito dentro de las normas del Derecho Político o Constitucional y que va encaminada a proteger la libertad individual o patrimonial de las personas cuando han sido desconocidas o atropelladas por una autoridad –cualquiera sea su índole- que actúa fuera de sus atribuciones legales o excediéndose en ellas, generalmente vulnerando las garantías establecidas en la Constitución o los derechos que ella protege...<sup>389</sup>” y por último citaremos al autor salvadoreño Ángel Gochez Marin quien dice que el Amparo es “el sistema legal con basamento en la Constitución, que tiene toda persona para proteger los derechos que otorga esa Ley fundamental y forma parte del conjunto de normas que existe para hacer efectivos y reales en forma concreta tales derecho<sup>390</sup>”.

Todas las definiciones citadas tienen algo en común y es que consideran que el Amparo es un mecanismo de defensa en contra de una institución o particular que ha violentado un derecho reconocido por la Constitución, se concluye que el Amparo es aquel que se ventila bajo la potestad de la Jurisdicción Constitucional, que sirve como medio para proteger los derechos constitucionales de la persona, contra cualquier abuso de autoridad o de particular, siempre que se violente o amenace ya sea por acción u omisión cualquier derecho establecido en la Constitución, para así establecer si la autoridad responsable ha ajustado o no sus actos a lo establecido en la misma, configurándose como un medio de Defensa Constitucional.

## **17.2 Fundamento Jurídico del Proceso de Amparo.**

---

<sup>389</sup> **OSSORIO, MANUEL**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, p. 54.

<sup>390</sup> **GÓCHEZ MARÍN, ÁNGEL**, *Apuntes sobre el Amparo en El Salvador*, p. 5.

El Fundamento Jurídico del Proceso de Amparo se encuentra en el Art. 247 Inc. 1º de la Constitución al dictar: “Toda persona puede pedir amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia por violación de los derechos que otorga la presente Constitución”<sup>391</sup>, y esta desarrollado en el Art. 1, y 12 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

Se dice que esta desarrollado en el Artículo 1, en vista que es ahí donde se determina como Procedimiento Constitucional, al dictar este “Son procesos Constitucionales, los siguientes: 2)- El de Amparo...”.

Por otra parte en el Art. 12 se encuentra de forma general la idea por la cual se puede invocar el proceso de Amparo.

Los motivos por los cuales se invoca el Proceso de Amparo, unidos en una sola oración son por violación de los derechos que le otorga la ley.

No obstante lo anterior el proceso de Amparo, también se puede invocar por inminente amenaza o restricción de los derechos que garantiza la Constitución, lo anterior significa que la amenaza o restricción debe ser cierta y efectiva, y en ese caso se da el “Amparo Preventivo”<sup>392</sup>.

La legislación española permite esa clase de Amparo, puesto que la Ley orgánica del Tribunal Constitucional en su Art. 41 ordinal 3, declara que el objeto del proceso de Amparo es hacer valer las pretensiones dirigidas a restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de las cuales se formuló el recurso<sup>393</sup>.

---

<sup>391</sup> **CONSTITUCION Y JUSTICIA CONSTITUCIONAL**, Op. Cit., p. 300.

<sup>392</sup> **COMISION REVISORA DE LA LEGISLACION SALVADOREÑA**, San Salvador, El Salvador, Centro América, La Justicia Constitucional Volumen II, pp. 293 y 294.

<sup>393</sup> **Ibid.**, p. 294.

### **17.3 Procedimiento a Seguir y sujetos que lo pueden solicitar.**

El procedimiento a seguir en un posible amparo por las reformas realizadas a la LERPCABA se explica a continuación a detalle y posteriormente se describirá a través de un diagrama.

El primer paso es que una persona elabore la demanda por escrito y la presente a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de justicia, esta demanda deberá contener todos los elementos numerados en el Art. 14 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, siendo los siguientes:

“1)- El nombre, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante y, en su caso, los de quien gestione por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las referencias del apoderado, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de la entidad; 2)- La autoridad o funcionario demandado; 3)- El acto contra el que se reclama; 4)- El derecho protegido por la Constitución que se considere violado u obstaculizado en su ejercicio; y 5)- relación de las acciones u omisiones en que consiste la violación; 6)- Las referencia personales del tercero a quien benefició el acto reclamado, caso de que lo haya; y 7)- El lugar y fecha del escrito, y firma del demandante o de quien lo hiziere a su ruego<sup>394</sup>”.

En el caso de representar a la única cervecera que se conoce en El Salvador ó a la Asociación de Licores más conocida, debería hacerse por medio de un apoderado tal como lo dicta el Art. 14 en su numeral 1 L.Pr.Cn.

Una vez admitida la demanda la Sala pide informe al demandado, en el caso de la Ley en estudio, la autoridad a la que se le pediría informe es a la Asamblea Legislativa quien debería rendirlo dentro de 24 horas, de no

---

<sup>394</sup> **LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES.** Op. Cit., Art. 14.

contestar la Asamblea Legislativa se presumiría como cierto el acto reclamado, y con o sin la contestación de este, la Sala daría traslado al Fiscal General de la República quien interviene en defensa de la constitucionalidad, independientemente que este conteste o no, la Sala resolvería sobre la suspensión o no del acto impugnado, tal decisión depende de si el acto produce o pueda producir efectos positivos.

Una vez resuelta la suspensión pedirá nuevamente informe a la autoridad o funcionario demandado, y este deberá hacer una relación pormenorizada de los hechos, con las justificaciones que estime convenientes y certificando únicamente los pasajes en que apoye la legalidad del acto.

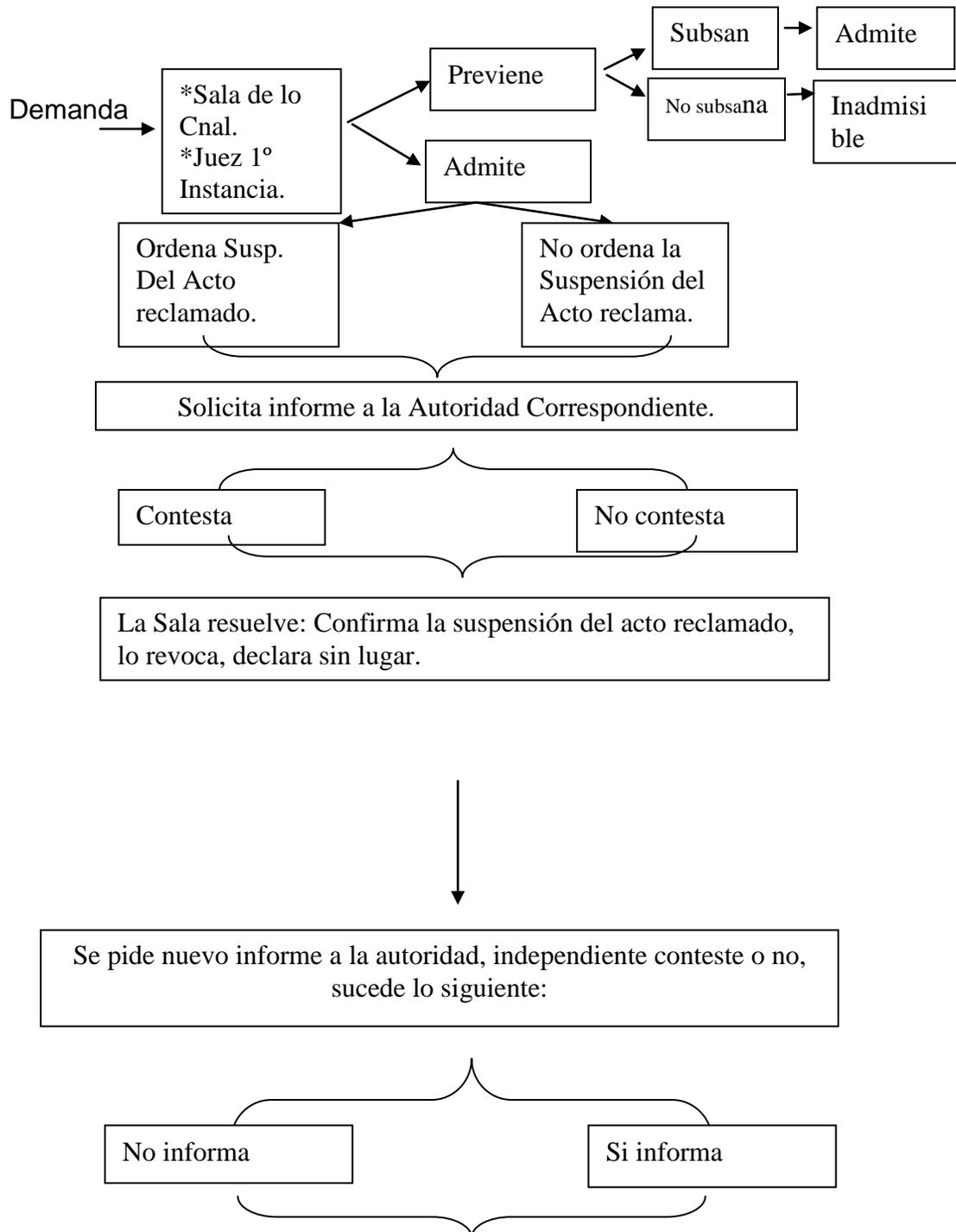
Conteste o no, nuevamente se dará traslado al fiscal y al actor, y si hay tercero, también al tercero.

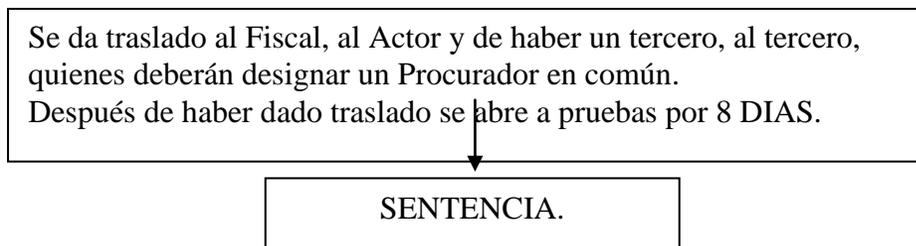
Una vez estas partes hayan comparecido, se abrirá el Juicio a pruebas por ocho días, si fuere necesario, y una vez terminado el termino probatorio se le dará traslado nuevamente al fiscal y las partes para que presentes sus alegatos finales, posterior a esto queda el Juicio listo para dictar sentencia.

Como se puede observar en este Juicio, participa el Fiscal General de la República, la autoridad que ha omitido o violado un derecho reconocido por la Constitución y el interesado, en este caso podría ser La Constancia o Asdyl entre otras licoreras, quienes deberían hacerse representar por medio de apoderado judicial.

Es de mucha importancia mencionar que el recurso de Amparo no procede en asuntos judiciales puramente civiles, comerciales, ó laborales, y respecto de sentencias definitivas ejecutoriadas en materia penal, ya que este solo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus organismos descentralizados, que violen

aquellos derechos u obstaculicen su ejercicio. Y que esta acción únicamente puede incoarse cuando el acto contra el que se reclama no puede subsanarse dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos.





#### **17.4 Procedencia ó Improcedencia del Proceso de Amparo.**

El recurso de Amparo para que proceda debe reunir varios elementos, siendo los siguientes, respecto al sujeto contra quien se acciona debe ser: 1. Actos de Autoridades del Estado; 2. Entes descentralizados; 3. Actos provenientes de particulares en determinados casos. Además debe el agraviado agotar cualquier otro recurso que se encuentre legalmente establecido para el caso en concreto, lo que se conoce como Principio de la Definitividad del Juicio de Amparo. La razón del principio anterior es porque el recurso en estudio es Extraordinario, “sui generis”, lo cual significa que solo prospera en casos excepcionales. Poniéndose de manifiesto que para que una demanda de Amparo prospere en el caso de la LERPCABA debe agotarse dependiendo de la omisión o violación de los recursos atinentes al caso particular.

Si cumplen lo anterior y además los requisitos de Forma y fondo el recurso deberá ser admitido.

El recurso será declarado Inadmisibles cuando no reúna los requisitos anteriores y cuando sea en un asunto judicial puramente civil, comercial o laboral y respecto de sentencias definitivas ejecutoriadas en materia penal,

salvo que en los anteriores procedimientos se hubieren violado los derechos constitucionales.

Un ejemplo es el siguiente: De la Lectura de la demanda y contestación de las prevenciones que se le hicieron al demandante “x”, se concluye: Que el recurrente no esta conforme con la sentencia definitiva pronunciada por el Juez de Paz de Ciudad Delgado, por que en su juicio este funcionario apreció mal la prueba vertida en el Juicio Sumario de Terminación de Contrato de Arrendamiento, por la causal de necesidad de Habitar... Por lo antes expuesto, declarase Improcedente la demanda de Amparo... por tratarse de un asunto puramente Civil<sup>395</sup>.

### **18. La Inaplicabilidad de Ley.**

Una vez abordados los Procesos de Control Constitucional de las leyes, como lo son el Amparo Constitucional y el Proceso de Inconstitucionalidad, es menester conocer de un procedimiento que a pesar de ser poco utilizado en nuestro medio, si tiene base legal y es utilizado en su mayoría de veces por los aplicadores de Justicia, es decir por los Jueces, es el caso del procedimiento de Inaplicabilidad de Ley.

Al adentrarse en el estudio de esta figura jurídica, se reconocer que tanto la Inaplicabilidad como la Inconstitucionalidad de las leyes, fue atribuida desde sus inicios a entidades especializadas pero externas al Órgano Judicial<sup>396</sup>. Tal es el caso de Tribunales Ad Hoc en Austria, Tribunales Arbitrales en

---

<sup>395</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Amparo 4-T-88- Improcedencia 1988.

<sup>396</sup> **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, “Efectividad de la Facultad de Declarar la Inaplicabilidad de Leyes o Tratados”, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1997, p. 34.

Alemania o incluso el mismo Parlamento en Francia después de la Revolución.

En Estados Unidos ha sido diferente, pues el modelo Anglosajón hace uso del control difuso, delegando al mismo Órgano Jurisdiccional la facultad de no aplicar leyes, cuando estas sean contrarias o atentatorias de la Constitución<sup>397</sup>.

Esto obedece a la idea de Supremacía Constitucional que la misma Constitución propugna, es decir, que ninguna ley secundaria puede estar en contradicción con los preceptos Constitucionales, y quien mejor para decidir sobre esa contrariedad que el mismo Órgano Jurisdiccional.

De este sistema Anglosajón se tomó ejemplo para instaurar los lineamientos en nuestro sistema. Se dice que esta figura es una Potestad que a la vez se convierte en un Deber, es decir que tiene una doble función, ya que más que ser una Facultad de los Jueces se vuelve un Deber, por el hecho de defender la Constitución, sin embargo no había adquirido una plena eficacia, esto en razón de que aun no se había comprendido la idea de que la Constitución es un cuerpo normativo Supremo, sin embargo hoy en día si se tiene esa concepción de ella.

### **18.1 Definición**

La Inaplicabilidad de Ley es definida como la Institución más característica del Sistema Difuso de Control Constitucional, y mediante ella el Juez al momento de aplicar la normativa vigente, hace un examen intelectual, para

---

<sup>397</sup> **Ibíd.** p. 35.

verificar que no haya una contradicción entre la Constitución y la ley ordinaria<sup>398</sup>.

Los Jueces en el ejercicio de sus funciones, deben preferir siempre la Constitución como ley Suprema del Estado. Y es precisamente a través de la Inaplicabilidad de la Ley que ellos realizan el llamado Control de Constitucionalidad de las Leyes.

Como resultado, es de comprender que si una Ley interna o algún Tratado Internacional vulnera Derechos, Garantías o Principios contenidos en la Constitución se tiene que Inaplicar, pues sería contrario a Derecho.

Una característica de la Inaplicabilidad de ley es que no ha existido en la legislación secundaria desarrollo de ella referido a algún procedimiento en especial, es decir que se puede aplicar a cualquier proceso y a cualquier trámite.

Pero esta figura en nuestro Ordenamiento Jurídico representa la adopción del control difuso dentro del ámbito de la llamada Jurisdicción Constitucional, sustentada en la idea de la Supremacía Constitucional, junto con el Principio de la Imperatividad Constitucional<sup>399</sup>.

## **18.2 Fundamento jurídico.**

El marco regulatorio de esta figura jurídica hace posible identificarla dentro del ordenamiento jurídico, y por ende garantizar su existencia en la vida jurídica, y además se pone de manifiesto la trascendencia al tener la

---

<sup>398</sup> **BERTRAND GALINDO, FRANCISCO**, *et. al.*, *Manual de Derecho Constitucional Tomo I*, 2ª ed. Centro de Información Jurídica del Ministerio de Justicia, San Salvador, 1996, p. 518.

<sup>399</sup> **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, *Op. Cit.*, p. 77.

posibilidad los Jueces de relacionar tres parámetros fundamentales, como lo son Hechos, Normas y Valor.

Es decir, que los Jueces tienen en la Inaplicabilidad de Ley un instrumento del que pueden hacer uso para cumplir con el mandato imperativo de velar por la compatibilidad de todas sus providencias con la Constitución misma, de lo contrario carecería de valor todo lo actuado por ellos en el ejercicio de sus funciones, no obstante haberse apegado a las disposiciones de las leyes secundarias respectivas.

Legalmente la Inaplicabilidad de Ley tiene su base en los Artículos 185, 149 y 235 de la Constitución, Art. 10 inc. 2do. de la Ley de Procedimientos Constitucionales. Y el Art. 3 numeral 2 de la Ley de Casación.

El Artículo 185 de la Constitución expresa lo siguiente: “Dentro de la Potestad de administrar Justicia, corresponde a los Tribunales, en los casos en que tengan que pronunciar Sentencia, declarar la Inaplicabilidad de cualquier ley o disposición de los otros Órganos, contraria a los Preceptos Constitucionales”. Esta disposición es clara, en el sentido que expresamente le atribuye al Órgano Judicial, por medio de los Jueces la Potestad-Deber de declarar la Inaplicabilidad de las leyes o de cualquier otra disposición legal de los otros Órganos, es decir, tanto del Legislativo como Ejecutivo, incluidos también como Órganos el Ministerio Público, la Corte de Cuentas de la República y el Tribunal Supremo Electoral<sup>400</sup>.

Este artículo constituye una Potestad-Deber, es decir que es una disposición imperoatributiva, ya que concede competencia, función, potestad o atribución

---

<sup>400</sup> Están incluidos como Órganos del Estado, teniendo su regulación en los Arts. 191, 195, 208 respectivamente de la Constitución.

al sujeto titular, y a la vez le impone el deber de ejecutarla<sup>401</sup>. Por ende dicha facultad más que ser eso, se convierte en un deber de mayor obligatoriedad para los Jueces.

El Artículo 149 de la Constitución hace referencia a los Tratados o Convenios Internacionales adoptados por El Salvador y que al ser ratificados se vuelven Ley de la República.

El Artículo 10 inc. 2do. de la Ley de Procedimientos Constitucionales establece la no permisibilidad del ejercicio de esta Potestad-Deber cuando se hubiere pronunciado Sentencia que declare que en la Ley, decreto o reglamento no existe inconstitucionalidad alegada.

El Art. 3 numeral 2 de la Ley de Casación establece como un Error Injudicando la aplicación de una ley Inconstitucional.

Hay que hacer notar que este control de declarar inaplicable una ley o precepto legal tiene efectos muy limitados, en el sentido que no produce efectos Erga Omnes, ya que solo los produce Inter Partes<sup>402</sup>.

El efecto “Inter Partes” afecta solo al caso en controversia y a las partes que en el han intervenido.

La decisión del Juez no tiene alcances mas allá del juicio decidido, no afecta o perjudica a la ley en si misma, la cual siempre permanece vigente, inalterada o es siempre aplicada a otros casos concretos.

---

<sup>401</sup> **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, Tesis, Op. Cit., p. 81.

<sup>402</sup> Efecto Erga Omnes: que produce efectos oponibles a todas las personas y entes dentro del Estado.

Efecto Inter Partes: que produce efectos oponibles exclusivamente a las partes dentro del proceso, como el demandado, demandante, terceros, entre otros.

No produce efectos vinculantes, lo mismo sucede en razón del tiempo o vigencia de esa declaratoria, puesto que la sentencia que declara inaplicable una ley, se considerara siempre así para ese caso en concreto<sup>403</sup>.

La Inaplicabilidad de Ley es considerada como un resultado lógico de la Función Jurisdiccional, y por otra parte también respecto de la Supremacía de las Normas Constitucionales<sup>404</sup>.

Pero hay algo que es determinante al momento de hacer uso de la inaplicabilidad de ley, como lo es la Independencia Judicial, ya que esta es un factor imprescindible para el ejercicio de la misma. En cierta forma, la Independencia Judicial influye no solo en la figura de la Inaplicabilidad, ya que también lo hace en todo procedimiento tendiente a garantizar la supremacía de la Constitución.

La naturaleza jurídica de la Inaplicabilidad de Ley es ser un control de la Constitución sobre las leyes secundarias<sup>405</sup>.

La Inaplicabilidad de Ley se toma como un Control Constitucional y no como un Procedimiento, de ahí que no necesita estar regulada en ley secundaria, esto en razón de tener una operatividad inmediata<sup>406</sup>.

Pero no estaría demás, tener una disposición que pudiera regularla, esto para aclarar algunas dudas o vacíos que en la practicidad se suelen dar, y dejar por sentado los parámetros sobre los cuales se puede operar.

---

<sup>403</sup> *Comisión Revisadora De La Legislación Salvadoreña*, citada por **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, p. 113.

<sup>404</sup> **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, Op. Cit., p. 66.

<sup>405</sup> **Ibíd.**, p. 91

<sup>406</sup> **Ibíd.**, p. 98.

No hay una base procedimental exacta sobre esta figura jurídica, y nunca ha existido en El Salvador algún desarrollo en la legislación secundaria que complemente la disposición Constitucional de los artículos 149 y 185.

Debería de haber correlación entre las disposiciones Primarias, es decir las plasmadas en la Constitución con las leyes secundarias, nos referimos a parámetros reales de aplicación, con el único fin de que no se vea limitada ni confusa la función de los Jueces por el desconocimiento de la figura de la Inaplicabilidad de la Ley.

El Examen de Constitucionalidad, la Fundamentación de la Declaratoria, los Efectos de la Sentencia misma, todos estos son parámetros que deben de estar regulados para auxiliar a los Jueces a despejar dudas que emanen de la simple disposición Constitucional.

Hay que tomar en cuenta que la Inaplicabilidad se concibe como una institución autónoma, y en tal sentido la oficiosidad es la principal forma de imponerla. Sin embargo esto no exime de la posibilidad de que cualquier ciudadano solicite a las autoridades la inaplicabilidad de alguna disposición o precepto legal, puesto que la Constitución no especifica que solo los Jueces tienen dicha Facultad<sup>407</sup>.

Si las partes han sido las que plantearon el asunto objeto de controversia, entonces cualquiera de ellas que crea que resulta afectada puede cuestionar la Constitucionalidad de las disposiciones en que se fundamenta la resolución.

Sin embargo, las partes exponen los hechos, y es el Juez quien aplica el Derecho, es decir no puede quedar al arbitrio de las partes decidir la

---

<sup>407</sup> **Ibíd.**, p. 79.

Constitucionalidad de el precepto incoado, y tal y como lo dice la locución latina “Jura Novit Curia<sup>408</sup>”

Pero además, surge la duda de en que momento se puede declarar la inaplicabilidad de una ley o precepto legal, pues la Constitución expresamente dice que el momento procesal oportuno para hacerlo es en los casos en que se tengan que pronunciar sentencia, pero tampoco especifica que tipo de sentencias será<sup>409</sup>. No se expresa que deba hacerse en los casos de dictar sentencias definitivas, ni tampoco sobre las interlocutorias. Pero lo mas conveniente es decretar la inaplicabilidad de un precepto o de una ley en una sentencia interlocutoria, ya que así además de ponerle fin al proceso, se está garantizando la no vulneración de los Derechos Constitucionales de los sujetos.

Los Jueces en el ejercicio de sus funciones, deberán declarar la Inaplicabilidad después del respectivo análisis jurídico, y estén plenamente convencidos que la norma secundaria violenta la Constitución. Es decir que necesariamente debe el Juzgador hacer un examen de Constitucionalidad de la ley que supone está infringiendo la norma Suprema<sup>410</sup>.

La inaplicabilidad puede declararse de dos formas, tanto Expresa como Tácita. Expresamente se hace en las sentencias interlocutorias o en las definitivas, debiendo fundamentar el porque de la declaratoria, en cambio en la forma tácita el Juez simplemente deja de aplicar la norma que cree que es atentatoria de los preceptos Constitucionales, pudiendo aplicar de forma

---

<sup>408</sup> Significa El Juez conoce del Derecho. Con esto se da a entender que al Juez es a quien exclusivamente le corresponde decidir sobre el Derecho, pues es el quien está capacitado para ello.

<sup>409</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR**, De 1983, Op. Cit., Art. 185.

<sup>410</sup> **WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS**, Op. Cit., p. 109.

discreta las disposiciones de la Constitución, y sin expresar que deja sin efecto alguna ley secundaria o precepto de esta<sup>411</sup>.

En lo referente a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, puede decirse que esta figura jurídica no es aplicable, por las razones siguientes:

En primer lugar, para poder declarar inaplicable esta ley o alguna disposición de ella, sería necesario controvertirla en un Tribunal, es decir que alguien demande ante un Juez y que haya una demanda en contra de una persona sea natural o jurídica; pero es el caso que esta ley no nació para ser aplicada por un Juez, pues es para ser aplicada por una Secretaria de Estado, la cual es el Ministerio de Hacienda, a través de sus distintas dependencias, y por ende no puede ser controvertida ni declarada inaplicable con una Sentencia de Juez, pues no es sede Judicial que se decide su aplicación. Pero podría existir la posibilidad de controvertir un asunto en la Sala de lo Contencioso Administrativo, para efectos que ésta se pronuncie respecto de alguna controversia en materia Tributaria, y de alguna manera lograr que se declare inaplicable alguna disposición de la LERPCABA.

En segundo lugar, no existen Tribunales que se encarguen especialmente de la materia Tributaria, en especial de esta Ley, salvo aquellos que se encargan de controvertir los casos de evasión de impuestos, que pasan a ser del conocimiento de la materia penal, o civil en el caso de recuperar deudas para el Estado.

---

<sup>411</sup> **Ibíd.** p. 112.

Por todo ello no es procedente la figura de la Inaplicabilidad de Ley para esta Ley, pues no es objeto de controversia judicialmente, y por ende no puede dictarse sentencia que la declare.

## **19. PROCESO DE REFORMA DE LEY.**

### **19.1 Definición y Fundamento jurídico**

Modificación o reforma consistente en dejar sin efecto una parte de la Ley y reemplazarla por otro texto.<sup>412</sup> Otros autores dicen que por reforma se entiende a aquel cambio que se propone, proyecta o bien se ejecuta sobre determinada cuestión con el objetivo de conseguir una innovación o una mejora en el rendimiento, la presentación, entre otras cuestiones.<sup>413</sup>

Otra definición es la que dice que es un arreglo, modificación o cambio cuyo objetivo es el de mejorar algo, corrección, renovación, modificación que se hace de una cosa para mejorarla, generalmente rehaciéndola o cambiando su forma o contenido.<sup>414</sup>

Reformar significa volver a formar, rehacer, restaurar, restablecer, arreglar, corregir u enmendar algo.<sup>415</sup> Es hacer cambios, modificaciones o correcciones a algo para rehacerlo, restablecerlo, quitarle defectos o volver a ponerlo en actividad o funcionamiento <sup>416</sup>

---

<sup>412</sup> GANONE, **JOSE ALBERTO**, *Diccionario Jurídico*, Abelado-Perrot, tomo I, Buenos Aires, Argentina, pp. 744 y 745.

<sup>413</sup> [www.definicionabc.com/historia/reforma.ph](http://www.definicionabc.com/historia/reforma.ph), sitio visitado 30 de marzo de 2011.

<sup>414</sup> [es.thefreedictionary.com/reforma](http://es.thefreedictionary.com/reforma). sitio visitado 30 de Marzo de 2011.

<sup>415</sup> Enciclopedia Jurídica Española, R seix- Editor- Barcelona Tomo vigesimosexto.

<sup>416</sup> [diccionario.sensagent.com/reforma/es-es/](http://diccionario.sensagent.com/reforma/es-es/) sitio visitado 30 de marzo de 2011.

La Asamblea Legislativa según el Artículo 131 numeral quinto de la Constitución<sup>417</sup> es el Órgano que tiene la facultad de decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias del país, haciendo posible la convivencia democrática en el marco legal correspondiente.

La ley ordinaria requiere para su aprobación o modificación el voto de la mayoría simple de los diputados electos.<sup>418</sup>

## **19.2 Sujetos que la pueden proponer y motivos posibles.**

Los sujetos que pueden proponer una reforma son los mismos que tienen exclusivamente Iniciativa de Ley según el Artículo 133 de la Constitución de la República<sup>419</sup> los cuales son: los Diputados; el Presidente de la República por medio de sus Ministros; La Corte Suprema de Justicia en materias relativas al Órgano Judicial, al ejercicio del notariado y a la abogacía, y a la jurisdicción y competencia de los Tribunales; Los Consejos Municipales en materia de impuestos municipales; y el Parlamento Centroamericano, por medio de los Diputados del Estado de El Salvador que lo conforman, en materia relativa a la integración del istmo Centroamericano, a que se refiere el Artículo 89 de la Constitución. De igual manera, y en la misma materia tendrán iniciativa los Diputados del Estado de El Salvador que conforman el Parlamento Centroamericano.

Entiéndase por Iniciativa de Ley a la facultad que la Constitución otorga a determinados funcionarios y que consiste en una propuesta o moción para iniciar formalmente el acto de legislar. Toda iniciativa de Ley debe someterse a consideración del pleno y pasar al estudio de la Comisión correspondiente,

---

<sup>417</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR** de 1983.

<sup>418</sup> **JAIME WILLIAMS** citado por **BERTRAND GALINDO, FRANCISCO**, *et. al.*, Op. Cit., p. 48.

<sup>419</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR**, de 1983.

para que esta dictamine al respecto. Si el dictamen resulta favorable y siendo sometido a consideración del Pleno alcanza la mayoría necesaria de votos, entonces se convierte en Decreto Legislativo<sup>420</sup>.

Los motivos para solicitar una reforma de Ley, pueden ser diversos. En muchas ocasiones puede existir un rechazo a una Ley existente por un determinado grupo de personas, quienes por lo general son los afectados directamente por ella debido a que posiblemente se vulnera alguno de los Principios establecidos en la Ley Primaria, por ser unilateral, improvisada u obedecer a una voluntad restrictiva carente de criterios capaces de orientar una política eficaz a medio plazo que resuelva el problema.

### **19.3 Procedimiento y trámite a seguir.**

Según el Artículo 142 de la Constitución, para interpretar, reformar o derogar las leyes se observaran los mismos trámites que para su formación.

Por lo tanto el procedimiento para reformar una Ley es el descrito en los Artículos 133 al 143 de la Constitución de la República<sup>421</sup>.

Para iniciar todo proyecto de Ley que se apruebe deberá estar firmado por la mayoría de los miembros de la Junta Directiva. Se guardará un ejemplar en la Asamblea y se enviarán dos al Ejecutivo.

Todo proyecto de ley, después de discutido y aprobado, se trasladará a más tardar dentro de diez días al Órgano Ejecutivo, y si éste no tuviere objeciones, le dará su sanción y lo hará publicar como Ley. No será necesaria la sanción del Organo Ejecutivo en los casos de los ordinales 1o., 2o., 3o., 4o., 14o., 15o., 16o., 17o., 18o., 19o., 20o.,32o., 34o., 35o., 36o. y

---

<sup>420</sup> **ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR**, “Iniciativa de Ley” en *Guía Informativa* 2006, p. 10.

<sup>421</sup> **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR** de 1983.

37o. del Art. 131 de la Constitución y en los antejuicios en que conozca la Asamblea.

Si el Ejecutivo no encontrare objeción al proyecto recibido, firmará los dos ejemplares, devolverá uno a la Asamblea, dejará el otro en su archivo y hará publicar el texto como ley en el órgano oficial correspondiente.

Cuando el Órgano Ejecutivo vetare un proyecto de ley, lo devolverá a la Asamblea dentro de los ocho días siguientes al de su recibo, puntualizando las razones en que funda su veto; si dentro del término expresado no lo devolviese se tendrá por sancionado y lo publicará como ley.

En caso de veto, la Asamblea reconsiderará el proyecto, y si lo ratificare con los dos tercios de votos, por lo menos de los Diputados electos, lo enviará de nuevo al Ejecutivo, y éste deberá sancionarlo y mandarlo publicar. Si lo devolviese con observaciones, la Asamblea las considerará y resolverá lo que crea conveniente por la mayoría establecida en el Art. 123 Cn., y lo enviará al Ejecutivo, quien deberá sancionarlo y mandarlo publicar.

Cuando la devolución de un proyecto de ley se debe a que el Órgano Ejecutivo lo considera Inconstitucional, y el Órgano Legislativo lo ratifica en la forma establecida en el artículo que antecede, deberá el Ejecutivo dirigirse a la Corte Suprema de Justicia dentro del tercer día, para que ésta, oyendo las razones de ambos Órganos, decida si es o no Constitucional, a más tardar dentro de quince días. Si la Corte decidiere que el proyecto es Constitucional, el Órgano Ejecutivo estará en la obligación de sancionarlo y publicarlo como Ley. El término para la publicación de las Leyes será de quince días. Si dentro de ese término el Órgano Ejecutivo no las publicare, el Presidente de la Asamblea lo hará en el Diario Oficial o en cualquier otro diario de los de mayor circulación en la República. Ninguna ley obliga sino en

virtud de su promulgación y publicación. Para que una ley de carácter permanente sea obligatoria deberán transcurrir, por lo menos, ocho días después de su publicación. Este plazo podrá ampliarse, pero no restringirse.

En caso de evidente error en la impresión del texto de la ley, se volverá a publicar, a más tardar dentro de diez días. Se tendrá la última publicación como su texto auténtico; y de la fecha de la nueva publicación se contará el término para su vigencia. Cuando un proyecto de ley fuere desechado o no fuere ratificado, no podrá ser propuesto dentro de los próximos seis meses.

## **CAPITULO VI: DERECHO COMPARADO: LEGISLACIÓN TRIBUTARIA MEXICANA Y VENEZOLANA REFERENTE A LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS Y ALCOHOL RESPECTO A LA LERPCABA.**

### **20. Preámbulo.**

Al adentrarnos en el estudio del Derecho Comparado, se encuentran cuerpos legales que regulan hechos o actos jurídicos similares a los que se regulan en El Salvador, tal es el caso del Derecho Tributario, cuya diversidad de leyes es evidente en todos los Estados, desde leyes para impuestos, tasas y contribuciones especiales, hasta reglamentos de aplicación de dichas leyes, tal es el caso de países como México y Venezuela, los que se han escogido como referencia, por su avanzada regulación y control de tributos en las bebidas con contenido alcohólico y el alcohol mismo.

Para el presente capítulo, es la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, la que tomamos como referencia para hacer el estudio del Derecho Comparado, dicha Ley, será comparada en su estructura y en los hechos y actos jurídicos que regula en relación a las Leyes de México y de Venezuela respectivamente.

### **21. DERECHO MEXICANO VIGENTE: LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.**

#### **21.1 Naturaleza Jurídica y Objeto.**

La naturaleza jurídica de esta Ley es ser de Derecho Tributario, la cual es una rama del Derecho Administrativo, perteneciente este último al Derecho Público; pues en su Artículo uno establece la obligación y sujeción al pago de

los Impuestos contenidos en la misma, es decir, a una obligación de carácter Tributaria<sup>422</sup>.

Al comenzar a describir el análisis interno de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuya Abreviatura de hoy en adelante será *LIESPYS*, encontramos que la misma, tiene por objeto regular ciertos hechos, tales como la importación, enajenación y producción de bebidas alcohólicas, alcohol desnaturalizado, tabaco, combustibles, bebidas energizantes y además los siguientes servicios: Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación en el territorio Nacional de dichos bienes salvo el caso de los combustibles<sup>423</sup>.

Esta Ley entiende por enajenación el faltante de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes que no cumplen requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma<sup>424</sup>.

### **21.2 Ámbito de aplicación.**

Respecto al ámbito material, la presente Ley se aplica a los productos siguientes:

- Cervezas
- Licores
- Alcohol, entendiéndose alcohol etílico y desnaturalizado
- Tabaco, el cual incluye cigarrillos, puros y habanos
- Gasolinas (Magna y Premium)
- Diesel

---

<sup>422</sup> **LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**, D.O. del 19 de diciembre de 1980, D.O. 30 de diciembre de 1980, México D.F., Artículo 1, inciso 3º.

<sup>423</sup> **Ibid.**, Art. 2, Romanos I y II.

<sup>424</sup> **Ibid.**, Art. 7, inc. 1º.

- Bebidas energizantes, que incluye jarabes de polvo, concentrados y jarabes para preparar las bebidas energizantes<sup>425</sup>.

Respecto a los servicios, su aplicación recae sobre lo siguiente:

- Comisión
- Mediación
- Agencia
- Representación
- Correduría
- Consignación
- Distribución con motivo de enajenación de los bienes a los cuales se les aplica la presente ley, salvo los combustibles<sup>426</sup>.

Respecto al ámbito territorial: la presente Ley se aplica a todo el territorio de los Estados Unidos Mexicanos, incluyendo como tal a los treinta y un Estados que conforman la Federación y también a su distrito Federal, donde se ubica la Capital de la República Mexicana<sup>427</sup>.

### **21.3 Clasificación y calidad de los alcoholes.**

En esta ley, no se hace una clara diferencia sobre ello, pues únicamente se establece las bebidas con contenido alcohólico y las cervezas, las cuales detalla en base a la siguiente escala por su graduación alcohólica:

- Primera, hasta 14° G.L.
- Segunda de más de 14° G.L. hasta 20° G.L.
- Y la tercera de más de 20° G.L. en adelante.

---

<sup>425</sup> **Ibid.**, Art. 2, Romano I, Literales “A” al “F”.

<sup>426</sup> **Ibid.**, Art. 2, Romano II, Literales “A”, “B” y “C”.

<sup>427</sup> **Ibid.**, Preámbulo.

El alcohol clasificado en:

- Alcohol
- Alcohol desnaturalizado.
- Mieles incristalizables<sup>428</sup>.

#### **21.4 Referente a la importación y exportación de alcohol y bebidas alcohólicas.**

Dentro de la Ley encontramos reglas para los sujetos o contribuyentes, que se dedican a la importación de los productos antes mencionados, pues como tal, la importación conlleva un hecho generador de tributos; es así como se establece que quienes enajenen ó importen pagarán el impuesto que resulte mayor entre aplicar la tasa prevista para ellas al valor de la importación ó enajenación de cerveza, según se trate y aplicar la cuota de \$ 3.00<sup>429</sup> por litro enajenado o importado<sup>430</sup>.

Otra regla es, que cuando los envases sean reutilizables, la cuota de \$ 3.00 disminuirá a \$1. 26 por litro de cerveza. Esto implica que las presentaciones de productos en envases reutilizables, como envases de vidrio, tienen en consecuencia un beneficio de pagar menos por cuota, en razón de los que no son reutilizables<sup>431</sup>.

Referente a las exportaciones la regla es: que cuando los litros correspondientes a las exportaciones de los envases reutilizables en el mes, es decir cada mes, son mayores que el total de litros importados en el mismo

---

<sup>428</sup> **Ibid.**, Art. 2, Romano I, Lit. A, Numerales 1,2 y 3 y Lit. B.

<sup>429</sup> Sobre este punto es importante aclarar que las cifras que se muestran dentro de esta Ley, son contabilizadas en la moneda de curso Legal en México, la cual es el Peso Mexicano.

<sup>430</sup> **Ibid.**, Art. 2<sup>o</sup>-C. Inc. 1<sup>o</sup>.

<sup>431</sup> **Ibid.**, Inc. 2<sup>o</sup>.

mes, la diferencia se considerará en los siguientes meses hasta agotarse, como importaciones realizadas en envases reutilizables<sup>432</sup>.

### **21.5 De los Impuestos Sanciones y Procedimientos (Hecho Generador, momento en que se causa el impuesto, impuesto, tasa o alícuota)**

Se causa el impuesto para los importadores cuando:

- El importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.
- Cuando la importación temporal se convierte en definitiva.
- Cuando los bienes sean introducidos ilegalmente al país y sean descubiertos ó embargados por las autoridades<sup>433</sup>.

Hay ciertas importaciones que no pagan el impuesto previsto por esta ley, tal es el caso de las siguientes:

- Temporales, no consumadas, las que tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente ó sean objeto de tránsito o transbordo.
- Bienes introducidos por régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.
- Las efectuadas por pasajeros, misiones diplomáticas.
- Aguamiel y productos derivados de su fermentación
- Las de los bienes en franquicia
- Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, siempre que por su importación se cumpla con las obligaciones establecidas en el Art. 19, fracciones I, VI, VIII, XI, XIV, XIX de la LIESPYS.<sup>434</sup>

---

<sup>432</sup> **Ibid.**, Art. 2º inc. Último.

<sup>433</sup> **Ibid.**, Art. 12, Romanos I, II y III.

<sup>434</sup> **Ibid.**, Art. 13.

Cálculo del impuesto para las importaciones: la ley expresamente establece que las importaciones de cervezas en las que el impuesto se pague aplicando lo dispuesto en el artículo 2-C, los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el total de litros importados afectos a la citada cuota, dicha cuota corresponde a la cantidad de \$ 3.00 por litro<sup>435</sup>.

Hay una disposición que establece que cuando se importen bienes, es decir todos los productos que regula esta ley, el pago del impuesto se hará conjuntamente con el del Impuesto General de Importaciones; dicho Impuesto, representa un Impuesto de carácter general para todos aquellos productos del comercio que ingresen a la República de los Estados Unidos Mexicanos<sup>436</sup>.

Es de hacer notar, que no se podrá retirar mercancía, es decir bienes depositados en las aduanas, sin que se haya hecho el pago que corresponde, es decir, pagar el Impuesto General de Importaciones y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios<sup>437</sup>.

La forma de calcular el Impuesto es, que dicho Impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a aquel que corresponda el pago<sup>438</sup>.

Esta ley dispone que cuando la declaración de pago mensual resulte a favor del contribuyente, éste mismo podrá compensarlo contra Impuesto a su cargo, en los meses siguientes hasta agotarlos; lo que quiere decir que no se devuelve dinero al contribuyente, sino que se le descuenta dicha cantidad

---

<sup>435</sup> **Ibid.**, Art. 14. Inc. 2º.

<sup>436</sup> **Ibid.** Art. 15.

<sup>437</sup> **Ibid.** Inc. 3º

<sup>438</sup> **Ibid.** Art. 5. Inc. Primero.

dividida en los siguientes meses, hasta que se agote la cantidad a su favor<sup>439</sup>.

Las exenciones de impuestos referentes las encontramos en el Artículo ocho de la Ley, y queda exento del pago los hechos siguientes:

- Enajenaciones de aguamiel y productos derivados de su fermentación.
- Las enajenaciones que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores de los bienes que se establecen en los incisos c), d) y e) de la fracción I del Art. 2 de la ley. Además aclara este apartado, que dichas personas distintas de los fabricantes, productores e importadores no se consideran contribuyentes de este Impuesto Especial.
- Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, siempre que por su enajenación se cumpliera con las obligaciones contenidas en al Art. 19 fracciones I, II, primer párrafo, VI, VIII, X, XII y XIV de la Ley.
- Las cervezas, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como las de los bienes a que se refiere el literal f) de la fracción I del Art. 2 de esta Ley, que se efectúen al público en general, salvo que el que enajene sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene<sup>440</sup>.

## **21.6 Obligaciones tributarias**

Las obligaciones tributarias contenidas en esta ley para con los contribuyentes son las que se encuentran plasmadas en el artículo 19 de la Liespys, y resumidas tenemos que son las siguientes:

- Llevar contabilidad formal.
- Expedir comprobantes.

---

<sup>439</sup> **Ibíd.** Inc. 4º.

<sup>440</sup> **Ibíd.**, Art. 8, romanos del I al IV.

- Presentar declaraciones e informes previstos en la ley.
- Adherir marbetes ó precintos (biñetas).
- Proporcionar a las autoridades fiscales durante el mes de marzo de cada año la información que corresponda.
- Llevar control físico del volumen fabricado, producido o envasado.
- Inscribirse en el padrón de Importadores<sup>441</sup>.

### **21.7 Infracciones y Sanciones.**

En la presente ley no se detallan infracciones y sanciones, pues las mismas se detallan en su reglamento y supletoriamente se remite al Código Fiscal de la Federación<sup>442</sup>.

## **22. DERECHO VENEZOLANO VIGENTE: LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS**

### **22.1 Naturaleza Jurídica.**

La naturaleza jurídica de la presente Ley<sup>443</sup> es la de pertenecer al Derecho Público pues es de carácter Tributario en donde los valores superiores de justicia se hallan involucrados y es el Estado quien impone ciertas pautas a las que los sujetos del Derecho deben ajustarse, es decir, es una relación en donde no están en plano de igualdad ya que una está subordinada al poder de la otra.

Dentro de la ley no hay una disposición jurídica en específico que mencione el objeto de la misma, sin embargo, a través de la lectura y estudio de la Ley, podemos observar que esta tiene por objeto regular el impuesto sobre el

---

<sup>441</sup> **Ibíd.**, Art. 19, romanos del I al XXII.

<sup>442</sup> **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, D.O. del 30 de diciembre de 1981, México D.F.

<sup>443</sup> **LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS**, D. N°. 5.618, del 3 de octubre de 2007, Gaceta Oficial 5.852 extraordinario de fecha 5 de octubre de 2007.

alcohol y especies alcohólicas, liquidación, recaudación, administración y control del impuesto.

## **22.2 Ámbito de Aplicación.**

En cuanto al ámbito de aplicación material, según el Art. 1 de la Ley de impuesto sobre el alcohol y especies alcohólicas establece que quedan sujetas al impuesto que la ley establece el alcohol etílico y las especies alcohólicas de producción nacional o importada<sup>444</sup>.

El ámbito en que será aplicada la Ley es a las bebidas antes mencionadas que sean destinadas al consumo en La República Bolivariana de Venezuela.

## **22.3 Clasificación y Calidad de los alcoholes.**

La Ley no clasifica a las especies alcohólicas gravadas en ella, pues según el Art. 62 esto será competencia del Ejecutivo Nacional<sup>445</sup>.

Sin embargo se establece en el Art. 63 que las bebidas alcohólicas definidas como brandy, whisky o guisqui y ron, sólo podrán ofrecerse a la venta después de dos años de envejecimiento. Cuando estas especies se destinen a la exportación, podrán tener un envejecimiento menor no inferior a seis meses<sup>446</sup>.

Igualmente, serán calificadas bajo las definiciones antes mencionadas, aquellas especies alcohólicas adicionadas con un porcentaje no menor del veinte por ciento (20%) de su volumen, referido a cien grados de Gay-Lussac (100° G.L.) de especies de la misma clase con dos años o más de envejecimiento, siempre que sean destinadas a la exportación. En este caso,

---

<sup>444</sup> **Ibid.**, Art.1

<sup>445</sup> **Ibid.**, Art 62

<sup>446</sup> **Ibid.**, Art 63

la edad del producto será acreditada con base a la especie envejecida agregada de menor edad.

Además se menciona en el Art. 10 la forma en que se medirá la concentración alcohólica siendo esta, grados centesimales o Gay-Lussac, y la concentración de los mostos en grados Brix<sup>447</sup>.

#### **22.4 De las importaciones y exportaciones de alcohol y de las bebidas alcohólicas.**

En este punto la Ley<sup>448</sup> no es amplia, pues únicamente manifiesta que es prohibida la introducción en el territorio de la República, del alcohol etílico y especies alcohólicas cuyo uso y consumo no este permitido en el país de origen, además, establece que aquellas que se importen deberán venir acompañadas por un certificado de origen, conforme se determine en el Reglamento de la Ley en estudio.

Con referencia a la forma, condiciones y procedimientos que deberán ser cumplidos para la importación de bebidas alcohólicas, estas serán determinadas en base al Art. 8 por una Institución del Estado siendo esta El Ministerio de Finanzas que además será el ente encargado de establecer los requisitos que deben de cumplirse para el ejercicio de la industria y comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas<sup>449</sup>.

#### **22.5 De los Impuestos y Sanciones (Hecho Generador, Momento en que se causa el Impuesto, Impuesto, Tasa o Alícuota)**

---

<sup>447</sup> **Ibid.**, Art. 10

<sup>448</sup> **Ibid.**, Art 6 y 7.

<sup>449</sup> **Ibid.**, Art 8

El impuesto sobre el alcohol etílico y demás especies alcohólicas están establecidos en los Artículos 11, 12, 13, 14 y 18 de la Ley<sup>450</sup> en comento y podrán aumentar o disminuir hasta en un cincuenta por ciento según lo disponga la Ley de Presupuesto Anual de Venezuela.

El Art. 11 establece el impuesto sobre alcohol etílico de producción nacional el cual será de 0,009 de unidad tributaria por cada litro de alcohol que contenga referidos a cien grados Gay- Lussac (100° G.L.). El impuesto sobre especies alcohólicas de producción nacional, obtenidas por destilación o por la preparación de productos destilados, será de 0,0135 de unidad tributaria por cada litro de alcohol que contenga referidos a cien grados Gay- Lussac (100° G.L.).

El impuesto sobre especies alcohólicas de producción nacional, obtenidas de manera artesanal, será de 0,0054 de unidad tributaria por cada litro.

El Art. 12 Establece que el impuesto sobre cerveza nacional será de 0,0006 de unidad tributaria por litro y que las bebidas preparadas a base de cerveza quedan sujetas al impuesto que establece el Art. 11 de la Ley en comento.

El Art. 13 establece que el vino de producción nacional obtenido por la fermentación alcohólica total o parcial de jugo del mosto de la uva u otras frutas, pagará un impuesto de 0,00015 de unidad tributaria por litro cuando su graduación alcohólica no exceda de catorce grados Gay-Lussac (14° G.L.). Asimismo, pagarán un impuesto de 0,00015 de unidad tributaria por litro, las mistelas elaboradas por fermentación y las sangrías sin adición de alcohol.

Los vinos licorosos o compuestos y las sangrías adicionadas de alcohol, de producción nacional, pagarán un impuesto de 0,009 de unidad tributaria por

---

<sup>450</sup> **Ibid.**, Art 11, 12, 13, 14 y 18

cada litro de alcohol que contenga referido a cien grados de Gay-Lussac (100° G.L.). Los vinos licorosos o compuestos y las sangrías adicionadas de alcohol, de producción nacional, obtenidas de manera artesanal, será de 0,0018 de unidad tributaria.

El Art. 14 establece que el alcohol etílico y especies alcohólicas que se importen pagarán el impuesto siguiente:

1. Ron y aguardiente provenientes de la caña de azúcar, el 0,012 de unidad tributaria por litro.
2. Licores amargos, secos y dulces, y otras bebidas no especificadas a base de preparaciones de productos provenientes de fermentación, el 0,0153 de unidad tributaria por litro.
3. Brandy, coñac, guisqui o whisky, ginebra y otras bebidas alcohólicas no provenientes de la caña, no especificadas, el 0,102 de unidad tributaria por litro.
4. Alcohol etílico, el 0,018 de unidad tributaria por litro, referido a cien grados de Gay- Lussac (100° G.L.).
5. Cerveza, el 0,0025 de unidad tributaria por litro.
6. Vino obtenido por la fermentación alcohólica del jugo o del mosto de uva, cuya graduación alcohólica no exceda de catorce grados de Gay-Lussac (14° G.L.), el 0,00045 de unidad tributaria por litro.
7. Los vinos cuya graduación alcohólica sobrepase de catorce grados de Gay-Lussac (14° G.L.), el 0,0025 de unidad tributaria por litro.
8. Vinos obtenidos por la fermentación de la pera o manzana, denominados sidra, de graduación alcohólica inferior a siete grados de Gay-Lussac (7° G.L.), el 0,00045 de unidad tributaria por litro.

9. Las materias primas alcohólicas destinadas a la elaboración de bebidas alcohólicas, el 0,003 de unidad tributaria por cada litro de alcohol que contenga referido a cien grados de Gay-Lussac (100° G.L.).

Además en el Art. 18 se establece un impuesto sobre la expedición al público de especies alcohólicas nacionales o importadas en 0,00005 de unidad tributaria para la cerveza y en 0,0001 de unidad tributaria para las demás especies alcohólicas por litro, salvo lo previsto en el Art. 15 de la Ley.

En cuanto a la causación y exigibilidad del impuesto sobre la producción de alcohol etílico y especies alcohólicas de producción nacional se causan en el momento de la producción y son exigibles cuando son retirados de los establecimientos productores.

Cuando el alcohol etílico o las especies alcohólicas sean destinados a servir como materia prima en la elaboración de otras especies, el impuesto a pagar será el que corresponda a la nueva especie elaborada y se hará exigible en el momento en que ésta sea expedida. En el caso de materias primas alcohólicas importadas, éstas deberán pagar además del impuesto correspondiente, a ella misma, el que corresponda a la nueva especie elaborada.

El impuesto interno sobre el alcohol etílico y especies alcohólicas que se importan será exigible en la misma oportunidad en que se recaude el impuesto de importación, las especies no podrán ser retiradas de la Oficina Aduanera respectiva sin haberse efectuado su pago.

El impuesto sobre expedición al público de especies alcohólicas nacionales o importadas, será pagado por los productores o importadores en el momento de la expedición de la especie alcohólica de los establecimientos productores o su retiro de las aduanas.

El impuesto sobre precio de venta al público de bebidas alcohólicas de procedencia nacional o importadas, será pagado por los productores o importadores, dentro de los noventa (90) días continuos siguientes a la expedición de las bebidas alcohólicas de los establecimientos de producción o de su retiro de la aduana, según sea el caso; salvo el correspondiente al último trimestre del año, el cual se cancelará a más tardar el último día hábil de cada año.

Los interesados participarán a la Administración Tributaria de su jurisdicción, con quince (15) días hábiles de anticipación por lo menos, cualquier variación de los precios de las bebidas alcohólicas.

## **22.6 Obligaciones Tributarias.**

Las obligaciones tributarias no se encuentran señalizadas en un Capítulo o Artículo en específico, sino que se encuentran a partir de los Artículos del 42 al 50<sup>451</sup> de forma dispersa, tales obligaciones concluimos son las siguientes:

- Presentar la totalidad de los libros y documentos a los fines de las verificaciones y demás medidas de vigilancia fiscal.
- Para poder funcionar tendrán que estar previamente registrados en la Oficina de la Administración Tributaria Nacional de su domicilio fiscal.
- Para el expendio de bebidas alcohólicas serán necesarias las autorizaciones otorgadas por las Alcaldías, de conformidad con las normas que establezcan las ordenanzas respectivas, sin perjuicio de lo establecido en las leyes que rigen la materia municipal.

---

<sup>451</sup> **Ibid.** Arts. 42 al 50

- Para poder iniciar sus actividades, los industriales de especies gravadas deberán constituir caución, conforme determine el Reglamento de la Ley en estudio.
- Cuando por caso fortuito o de fuerza mayor hubiere de interrumpirse el proceso de producción de alcohol y especies alcohólicas, los industriales lo participarán por escrito a la brevedad posible a la oficina de la Administración Tributaria Nacional.

### **22.7 Infracciones y Sanciones.**

La Ley en referencia remite expresamente en su Art. 67 al Código Orgánico Tributario, el cual según dicta, será el ordenamiento jurídico que establezca las sanciones por el incumplimiento de las disposiciones de la presente Ley<sup>452</sup>.

## **23. ANALISIS COMPARATIVO DE LA LERPCABA CON LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y LA LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS.**

Para efectos de evitar hacer el presente capítulo de forma repetitiva se aborda la comparación de las tres leyes en este apartado.

Pues bien, la **Naturaleza Jurídica** de la LERPCABA así como de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de origen Mexicana y Ley de Impuestos sobre Alcohol y Especies Alcohólicas Venezolana es ser de Derecho Público, en vista que por medio de estas Leyes se regulan las

---

<sup>452</sup> **Ibid.**, Art. 67

relaciones entre los particulares y el Estado o en este caso de los Estados, sin embargo también pertenecen al Derecho Tributario así como lo determina la Corte Suprema de Justicia de El Salvador para el caso de la LERPCABA en su encabezado, cuando la ubica dentro del Derecho Tributario, siendo éste una rama del Derecho Público.

El **Objeto** de la LERPCABA es regular el funcionamiento, los registros sanitarios, los controles de calidad, el pago de impuestos, y las garantías al consumidor, todo lo anterior relacionado con la producción, elaboración y venta de Alcohol, de bebidas alcohólicas y cervezas ya sean nacionales o extranjeras<sup>453</sup>, por su parte la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios su objeto es menos específico, ya que respecto a éste solo dice que es regular la importación, enajenación, y producción de alcohol desnaturalizado, bebidas alcohólicas y cervezas<sup>454</sup>, sin embargo es más amplio porque además de regular lo anterior regula la importación, enajenación y producción de tabaco, combustible, bebidas energizantes y servicios<sup>455</sup>, siendo esta diversidad de productos y servicios a regular una clara diferencia con nuestra Ley. Respecto a la Ley de Impuestos sobre alcohol y especies alcohólicas se puede decir que su **objeto** es regular el impuesto sobre el alcohol y especies alcohólicas, liquidación, recaudación, administración y control del impuesto, tal objeto la hace puramente de control para los impuestos.

---

<sup>453</sup> LERPCABA 2010, Op. Cit., Art. 1.

<sup>454</sup> LIESPYS, Op. Cit., Art. 2.

<sup>455</sup> Los servicios a que hace referencia la Ley son: Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación en el territorio Mexicano de dichos bienes, y hace la excepción siendo los combustibles.

De lo anterior se concluye que la LERPCABA por ser específicamente para regular todo lo concerniente al alcohol, bebidas alcohólicas y cervezas es mucho más amplia y específica que las Leyes en comparación.

El **ámbito de aplicación** para las tres Leyes es el mismo, las tres reconocen que se aplican al alcohol, las bebidas alcohólicas, y la cerveza, con la única diferencia que la Ley del impuesto especial sobre producción y servicios agrega las mieles incristalizables como generadoras de los impuestos que ella contiene<sup>456</sup>.

Respecto al ámbito Territorial para las tres leyes se aplican únicamente en su país de origen.

En cuanto a la **Clasificación y Calidad de los Alcoholes**, la LERPCABA ha sido bastante explícita pues ha dado una denominación de alcohol, y su clasificación.

Respecto a la denominación de alcohol ha dicho que se denomina alcohol al: Producto principal de la fermentación y destilación de los mostos azucarados o amiláceos que han sufrido el proceso llamado de fermentación alcohólica y tal denominación se aplica única y exclusivamente al etílico llamado también etanol<sup>457</sup>.

El alcohol etílico se puede clasificar en: Potable y No Potable.

El alcohol Potable se considera que es apto para el consumo humano ya sea en la elaboración de bebidas alcohólicas, medicamentos o para uso en

---

<sup>456</sup> LIESPYS, Op. Cit., Art. 2 lit. "B".

<sup>457</sup> LERPCABA, Op. Cit., Art. 4.

laboratorios. El alcohol No Potable no es apto para el consumo humano tales como el etílico desnaturalizado, el metílico, isopropílico y butílico<sup>458</sup>.

En cuanto a la calidad de los alcoholes aun no se encuentra desarrollado en nuestra normativa ya que este será motivo de un Reglamento el cual aun no existe<sup>459</sup>.

Por su parte la Ley del impuesto especial sobre producción y servicios no puntualiza una clasificación del alcohol, sin embargo de su Art. 2º se puede deducir la siguiente: Alcohol etílico, desnaturalizado y mieles incristalizables. En cuanto a la calidad de los alcoholes tampoco se encuentra desarrollado en su cuerpo normativo.

Respecto a la Ley de Impuestos sobre alcohol y especies alcohólicas Venezolana<sup>460</sup> no clasifica el alcohol únicamente hace referencia al alcohol etílico, y menos determina sobre su calidad ya que en su Art. 28 únicamente hace alusión a que las respectivas industrias serán las que tendrán requisitos de calidad exigible.

**En cuanto a la Importación y Exportación de alcohol y bebidas alcohólicas**, las tres Leyes tratan diferente el apartado de la Importación, por ejemplo la LERPCABA en su Art. 34 determina deberes de los interesados<sup>461</sup>

---

<sup>458</sup> **Ibid.**, Art. 5.

<sup>459</sup> **Ibid.**, Art. 5. inc. 4.

<sup>460</sup> **LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS**, Op. Cit., p. 173.

<sup>461</sup> Los deberes de los interesados en importar bebidas alcohólicas son presentar la declaración de mercancía o formulario aduanero respectivo, cumplir con los requisitos aduanales, pagar los aranceles respectivos y los impuestos correspondientes que se causen en la importación inclusive el establecido en la Lerpcaba, acompañar al producto de un certificado de libre venta y pureza del país de origen, entendido por la autoridad oficial competente, registrar previamente en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, las bebidas alcohólicas a importar y cumplir con todos los requisitos que la Lerpcaba y el Código

en importar alcohol, bebidas alcohólicas, alcohol etílico, alcohol puro o desnaturalizado, y cualquier otro alcohol no potable y en su Art. 35 recalca la obligación de registrar previamente el producto importado en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

En su lugar la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en el apartado de la importación se preocupa en determinar cuando se causa el impuesto al importar, cuando no se pagara el impuesto al importar, como se calcula el impuesto, y en su Art. 2 C únicamente hace alusión al pago del impuesto que pagara la cerveza por la importación de ésta.

La Ley sobre alcohol y Especies Alcohólicas venezolana, es mucho más práctica que la anterior ya que en su Art. 8 determina que la forma, condiciones y procedimientos que debe seguirse para la importación de bebidas alcohólicas las determinará el Ministerio de Finanzas.

En El Salvador la Exportación de Bebidas Alcohólicas producidas en el País el incentivo que le da la Ley es, que se encuentran exentas de los impuestos que regula la Lerpcaba<sup>462</sup> y en México el incentivo que le da la Ley a las exportaciones es que cuando los litros correspondientes a las exportaciones de los envases reutilizables en el mes, son mayores que el total de litros importados en el mismo mes, la diferencia se considerará en los siguientes meses hasta agotarse, como importaciones realizadas en envases reutilizables, es decir pagaran menos impuestos, los que realicen mayores

---

de Salud exigen a los productos nacionales; los deberes de los interesados en importar alcohol potable o no potable deben: Estar registrado en el Ministerio de Hacienda, tener autorizada la importación de cuota de alcohol etílico por la Dirección General de Impuestos Internos y previamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social para importar el alcohol, En el caso del alcohol puro o desnaturalizado, deberá venir acompañado de la certificación que ha sido desnaturalizado en el país de origen por el fabricante de alcohol, en el caso del alcohol etílico para la elaboración de medicinas, bebidas alcohólicas y para otros fines industriales, deberá acompañarse de la certificación de análisis de control de calidad del país de origen, lo mismo opera para la importación del alcohol metílico e isopropílico u otros alcoholes no potables, etc. Art. 34 LERPCABA.

<sup>462</sup> LERPCABA, Op. Cit., Art. 37.

exportaciones que importaciones de alcohol en un mismo mes<sup>463</sup>. Por su parte la Ley de Impuestos sobre alcohol y especies alcohólicas no dice nada al respecto.

De los **Impuestos y Procedimientos** (Hecho Generador, momento en que se causa el impuesto, impuesto, tasa o alícuota), en las tres leyes, se destaca la diferencia que hacen respecto al impuesto al contenido o por alícuota, y más aún tratándose de la Cerveza y los licores propiamente dichos, pues es notoria la separación que las tres leyes hacen de estos dos tipos de productos. En la LERPCABA, el hecho generador lo constituye la producción y la importación de bebidas alcohólicas, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos en mención para uso o consumo personal del productor, entre otras personas que menciona dicha disposición, tal y como lo expresa el Art. 42-A. En la Ley de México, el hecho generador lo constituye la enajenación o importación de los productos y la prestación de los servicios detallados en el Artículo 2º, mientras en la Ley de Venezuela, el hecho generador lo constituye La producción e importación del alcohol etílico y especies alcohólicas .

Respecto a la tasa o alícuota del impuesto, las tres leyes hacen una clara diferencia sobre las bebidas alcohólicas y sobre las cervezas, así como separan el impuesto al alcohol desnaturalizado, llamado también no potable. En el caso de la Ley de Venezuela, se mide en base a la escala de unidades tributarias por cada litro de alcohol, y los encontramos en los artículos 11 al 18, en el caso de la Ley de México, se mide en base a la graduación alcohólica de los productos en G.L, dependiendo si sobrepasan los límites para cada caso, así será el Impuesto a pagar, como se establece en el

---

<sup>463</sup> **LEY DE IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS**, Op. Cit., Art. 2 C.

artículo 2, Romanos I, II y III; y en el caso de la LERPCABA, la escala de medición es en base a alcúotas de grados de alcohol por cada uno por ciento de volumen de alcohol, como lo dispone el Artículo 43 en la tabla de impuestos al contenido de alcohol. En las tres leyes se toman escalas con diferencias poco marcadas, pues las tres leyes determinan el impuesto a pagar por la medida de alcohol que contengan los productos, siendo la diferencia el valor a pagar de Impuesto en cada país.

Al observar las **Obligaciones Tributarias**, encontramos que en la Ley de Venezuela, las obligaciones tributarias no se determinan en un Capítulo o Artículo único, sino que se encuentran de forma dispersa, a partir de los artículos 42 al 50, y respecto a la Ley de México, ésta última las toma como Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes, y se encuentran en el Artículo 19 de dicha Ley, y en la LERPCABA, las obligaciones Tributarias las encontramos en el Artículo 44. Al hacer una comparativa entre las tres leyes encontramos lo siguiente: Las tres leyes tienen un apartado sobre las obligaciones de los sujetos, pero en la Ley de Venezuela las encontramos de forma dispersa, no en un solo apartado, sin embargo su contenido es similar en las tres, ya que en los tres ordenamientos jurídicos, se tienen que registrar los sujetos que comercialicen con bebidas alcohólicas, asimismo, deben de expedir comprobantes de sus ventas, y además de llevar contabilidad formal.

Referente a las **Infracciones Y Sanciones**, la Ley de Venezuela no se encuentran las infracciones y sanciones, pues en su Art. 66, remite al Código Orgánico Tributario de aquel país, el cual dispone que será el ordenamiento jurídico el que establezca las sanciones por el incumplimiento que de las disposiciones de la misma Ley, mientras que en la Ley de Impuestos Especiales sobre Productos y Servicios de México, tampoco se detallan

infracciones y sanciones, pues las mismas se establecen en el correspondiente reglamento y de forma supletoria, se aplican las que contiene el Código Fiscal de la Federación<sup>464</sup>. Respecto a la LERPCABA, en el Artículo 55-A y siguientes se encuentran reguladas todas las infracciones y sanciones que se disponen para el incumplimiento de dicha Ley, encontrando infracciones a la no inscripción en los registros especiales, a no informar a la Autoridad, entre otros; disponiendo también de algunas multas, y haciendo uso de la supletoriedad, pues en algunos casos remite al Código Tributario.

---

<sup>464</sup> **Ibíd.**, p. 172.

## **CONCLUSIONES**

### **CONCLUSION I**

Los Principios del Derecho Tributario han sido aplicados en la Legislación salvadoreña, y en todas las Leyes que han regulado al alcohol y las bebidas alcohólicas desde las primeras Constituciones, siendo así desde la de 1824 hasta la de 1982; sin embargo los Principios identificados con mayor repetitividad en la Legislación son: Legalidad, Capacidad Económica, y Generalidad, no obstante lo anterior también existe aplicación de los Principios de Igualdad y Progresividad.

El Derecho Constitucional ha recogido los Principios Generales, los cuales al ser retomados por las diferentes materias del Derecho se han especializado, es por ello que para el presente caso se habla de Principios de Derecho Tributario.

Estos últimos son los que guían y rigen el ordenamiento Jurídico Tributario con el Fin de limitar las facultades del Estado de imponer impuestos, y así proteger a los contribuyentes.

### **CONCLUSION II.**

El Estado es quien tiene la Potestad Tributaria, siendo ésta la capacidad de decidir cuando crear impuestos, a quienes le serán aplicables dichos impuestos, que actos y quienes quedan exentos de los mismos, las acciones que tomará para hacer cumplir el pago de los impuestos, y las sanciones que aplicara a quienes los incumplan, he ahí la importancia y la razón por la cual el Estado no delega en los particulares o entes privados dicha Potestad. Sin embargo el Estado tiene Límites y estos son los Principios del Derecho Tributario, los cuales están contenidos en el Art. 3 del CTb., los cuales al no

ser aplicados vuelven la norma inconstitucional por lo tanto inaplicable, sin embargo para que sea decretada de tal forma los ciudadanos o los interesados deben accionar cualquiera de los Medios de Impugnación, tales como un recurso de Inconstitucionalidad, el Amparo, la misma Inaplicabilidad de Ley y en última instancia una nueva reforma. Para la Ley en estudio no son aplicables los Mecanismos antes expresados, en vista que la misma cumple con la aplicación de los Principios del Derecho Tributario.

### CONCLUSION III

A través de la presente investigación se pudo desvirtuar cualquier duda sobre la no aplicación o la correcta aplicación de los Principios del Derecho Tributario a la reforma del Art. 43 de la LERPCABA, y al contrario se pudo determinar que los Principios del Derecho Tributarios fueron aplicados a la reforma realizada al Art. 43 de la LERPCABA, es decir respecto al Impuesto Ad Valorem y Al Contenido, dicha afirmación se demostró con la aplicación de los conceptos de los Principios, de Doctrina y con búsqueda de la Jurisprudencia Salvadoreña. Demostrando que las tres figuras han sido aplicadas no queda duda alguna que la reforma está apegada a Derecho, a pesar de haber estado rodeada de polémica. Lo que hace concluir que los sujetos pasivos de la Ley realizaron un despliegue de negativa a través de los medios de comunicación por resistencia al cambio más que por verse afectados grandemente.

### CONCLUSION IV

En el capítulo IV se verificó que la reforma a la LERPCABA la motivó además de necesitar una mayor recaudación ya que sin esta el Banco Interamericano de Desarrollo no refinanciaría créditos a favor de El Salvador, el hecho que la

Ley se encontraba desfasada de la realidad y por tanto era necesario ajustarla a ella, así mismo disminuir fenómenos sociales a causa de la ingesta de los productos derivados del alcohol. Tales afirmaciones se sustrajeron a través de la lectura del Programa de Gobierno 2009 2014, de Plan quinquenal de desarrollo 2009 2014 y de la Revista del Banco Central de Reserva.

Se concluyó que la Primer reforma realizada en Diciembre de 2009 no alcanzó los objetivos trazados, y por ello en septiembre de 2010 se implementó la segunda reforma la cual sigue vigente.

Asimismo, se pudo constatar que para nuestros legisladores son tan importantes los fines fiscales como extra fiscales.

Por último, pero no menos importante se pudo determinar que tanto para la industria licorera y cervecera las reformas no tuvieron un impacto de tal manera que fuese insostenible para la existencia de ellas. Sin embargo si hubo un leve aumento en la recaudación de dinero en concepto de impuestos de ambas industrias con respecto a años anteriores.

## CONCLUSION V

En el capítulo V se explicaron los posibles mecanismos Constitucionales que pudiesen ser usados en contra de las reformas a la LERPCABA en caso resultara de la investigación que dicha reforma era contraria a derecho, sin embargo no fue así, ya que para que pudiese presentarse un Recurso de Inconstitucionalidad era necesario que los Principios fueran mal aplicados, y para poder presentar un Proceso de Amparo es necesario que fuera violentado un Derecho de los establecidos en el Art. 11 de la Cn. Ahora bien para poder solicitar una Reforma esta debe ser aceptada por la Asamblea

Legislativa a través de una pieza de correspondencia, sin embargo no ha existido iniciativa al respecto.

No obstante lo anterior quedan plasmados para conocimiento general.

## CONCLUSION VI

A través de la presente investigación se estudió la **LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS** de México, la **LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS** de Venezuela y la LERPCABA de El Salvador, con dicho estudio se pudo determinar que la Ley más completa es la de El Salvador ya que esta aborda Objeto, Ámbito de Aplicación, Clasificación y calidad de Alcoholes, Importación y exportación de Alcohol y bebidas alcohólicas, Obligaciones Tributaria, Infracciones y Sanciones quedándose a tras la de los otros países puesto que no lo desarrollan o lo desarrollan muy escuetamente y nada específicas.

## RECOMENDACIONES

Antes de dar por terminada la Investigación que se ha desarrollado y una vez vistos los objetivos de la investigación, se hacen las siguientes recomendaciones:

1. Dar un mejor conocimiento técnico de lo que es la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas a los sujetos destinatarios principalmente a los productores, importadores y vendedores de alcohol y bebidas alcohólicas, pues con ello se tendría una mejor comprensión y entendimiento de sus consecuencias y ninguno de ellos alegaría desconocer la ley, igual sería con las Reformas y su difusión entre los sujetos a quienes regula.
2. Al Estado, cuando se prepare un paquete de reformas mejorar el nivel de tecnificación y predicción a fin de que las reformas surtan los efectos esperados y no se tenga que corregir errores con nuevas reformas, que solo afectan a quienes se aplican.
3. Tratar de igual forma a los sectores empresariales que se dedican a comercializar con alcohol y bebidas alcohólicas, sin hacer exenciones ni otorgar privilegios a un grupo y a otros no, pues con ello se evitaría desequilibrios en los agentes y se garantizaría el respeto a Derechos Fundamentales como la Igualdad.
4. Encontrar en el Derecho Comparado una fuente de riqueza para complementar la Legislación Salvadoreña, en especial la Ley

Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y Bebidas Alcohólicas, ya que al tomar ejemplo de otros países desarrollados se puede encontrar una forma diferente y novedosa de regulación y control de Tributos, que sea más efectiva para el Estado y con beneficios para los habitantes.

5. Establecer el pago de Licencias para establecimientos comerciales que se dediquen a comercializar con bebidas alcohólicas, como la Cerveza, pues resulta hasta un privilegio el hecho que al sector de licores se le tenga que pedir Licencias para funcionar y a los cerveceros no se les pide, pues la venta de Cerveza es libre.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **LIBROS**

ABRAMOVICH, VICTOR. et. Al. **“La Universidad de los Derechos Sociales”**. Guada Impresores, Valencia, España, 2004.

AMORÓS NARCISO. **“Derecho Tributario”**. 2ª edición, Derecho Financiero, Madrid, 1970.

AMORÓS RICA, FRANCISCO, citado por ÁLVARO MAGAÑA. **“Derecho Constitucional Tributario”**. Comisión Coordinadora para el Sector Justicia, Unidad Técnica Ejecutora, San Salvador, 1993.

AMORÓS, NARCISO, Citado Por GIULIANI FONROUGE. **“Derecho Financiero”**. Vol. 1, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO. **“Derecho Fiscal”**. S.ed., Themis, México, 2000.

BAYONA Y SOLER. **“Derecho Financiero y Tributario”**. 19ª edición, Librería Compas, Madrid, 1991.

BAZDRESCH, LUIS. **“El Juicio de Amparo”**. Editorial Trillas, S. Ed.

BERLIRI, ANTONIO, Citado por GIULIANI FONROUGE. **“Principi di Diritto Tributario”**.

BERLIRI, ANTONIO. **“Principios de Derecho Tributario”**. Vol. I, Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BERTRAND GALINDO, FRANCISCO. et al. **“Manual de Derecho Constitucional”** Tomo I, 2ª ed. Centro de Información Jurídica del Ministerio de Justicia, San Salvador, 1996.

CAMPOS HERNÁNDEZ, NANCY DENALY. **“El Principio de Capacidad Contributiva en los sistemas Tributarios en México y España”**, Universidad de las Américas, Puebla, 2003.

CARRASCO IRIARTE, HUGO. **“Derecho Fiscal I, introducción y generalidades”**, Tomo I, IURE, Universidad Autónoma de México, 2003.

CARRE DE MALBERG, R. **“Teoría General del Estado”**, Fondo de Cultura Económica, México, 1948.

CASADO OLLERO, GABRIEL, FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN Y OTROS. **“Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma”**, Vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

CASTILLO FREYRE, MARIO. **“Todos los Poderes del Presidente”**, Volumen cuatro, fondo Editorial, 1997.

CASTRO, JUVENTINO V. **“Garantías y Amparo”**, 5ª edición, Porrúa.

CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA, Citado por ALVARO MAGAÑA. **“Derecho Constitucional Financiero Salvadoreño”**, Editorial Corte Suprema de Justicia, San Salvador.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, **“Derecho Financiero Mexicano”**, Porrúa, México, 1998.

DE QUIÑONES, LUCY CRUZ. et. al. **“Modelo de Código Tributario para América Latina Tendencias Actuales de Tributación”**, Universidad Del Rosario, Bogotá, Colombia, 2010.

DEL VECCHIO, GEORGIO, **“Teoría del Estado”**, Bosch, Barcelona, 1956.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, **“Principios de Derecho Tributario”**, Limusa, México, 2001.

DELGADO DE CANTÚ, GLORIA M, **“El Mundo Moderno y contemporáneo I, de la era moderna al siglo Imperialista”**. 5<sup>o</sup> Edición, Editorial Pearson Educación. México 2005.

FAYT, CARLOS SANTIAGO, **“Derecho Político”**, Tomo I, 7<sup>a</sup> ed., Depalma, Buenos Aires, 1988.

FERREIRO LAPATZA, JUAN JOSÉ, **“Curso de Derecho Financiero Español”**, 14<sup>a</sup> edición, Marcial Pons, Madrid, 1992.

FISCHBACH, OSKAR GEORG, **“Teoría General del Estado”**, 4<sup>a</sup> ed., Labor, Madrid, 1949.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, **“Finanzas Públicas Mexicanas”**, Porrúa, México, 1995.

GAFFURI, FRANCO, Citado por MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO, **“El Principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia”**, España y México, Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002.

GAMBA VALEGA, CESAR. et. al. **“Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios”**, S.ed. Editorial Ara, Lima, 2007.

GANONE, JOSE ALBERTO. "**Diccionario Jurídico**", Abelado-Perrot, tomo I, Buenos Aires, Argentina.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A. "**Temas de Derecho Tributario**", Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.

GARCÍA COTARELO, RAMÓN, "**Teoría del Estado**", Colección Ciencias Sociales 1, Teide, Barcelona, 1981.

GARCÍA DE ENTERRIA, EDUARDO Y RAMÓN FERNÁNDEZ, TOMAS, "**Curso de Derecho Administrativo**", Tomo I, 2ª ed., Civitas, Madrid 1986.

GIANNINI, A.D. "**Instituciones de Derecho Tributario**", S.ed., Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. "**Derecho Financiero**", Vol. 1, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

GÓCHEZ MARÍN, ÁNGEL, "**Apuntes sobre el Amparo en El Salvador**", p. 5.

GONZALEZ GARCIA, EUSEBIO. "**Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro**". Universidad del Rosario, Colombia, 2010.

GORDOA LÓPEZ, ANA LAURA, "**Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano**", S.ed., Porrúa, México, 2000.

HEINRICH, KRUSE, "**Derecho Financiero**", Parte General, Derecho Financiero, España, 1978.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LISSETTE, et. al. "**Manual de Derecho Financiero**", S.Ed., San Salvador, 1993.

MANKIW, N. GREGORY. **“Principios de Economía”**. 5º Edición, Editorial Editec, S.A. de C.V. México. 2009.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. **“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”**. 9ª edición, Porrúa, México, 1989.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, **“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”**, Universidad Autónoma de San Luis Potosí México, 1979.

MENENDEZ MORENO, ALEJANDRO. **“Derecho Financiero y Tributario, parte General”**, 10 edición, Lex Nova, 2009, España.

MEYNAUD, J. **“Introducción a la Ciencia Política”**. S.ed., Tecnos, Madrid, 1971.

MICHELI, G.A. Citado por GIULIANI FONROUGE. **“Corso di Diritto Tributario”**.

MONTESQUIEU, BARON DE. **“El Espíritu de las Leyes”** Libro XI, Capítulo VI.

MYRBACH-RHEINFELD, Citado Por GIULIANI FONROUGE. **“Derecho Financiero”**, Vol. 1, Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

NEUMARK, FRITZ. **“Principios de la Imposición”**. S.ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

ORGANO JUDICIAL-FISCALIA GENERAL DE LA REPUBLICA, PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA MINISTERIO DE JUSTICIA, **“Las Constituciones De La República De El Salvador”** 1824-

1962, Publicación de la Unidad Técnica Ejecutora U.T.E., San Salvador, 1993.

OSSORIO, MANUEL. **“Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”**. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina.

PÉREZ DE AYALA PELAYO, CONCHA. **“Temas de Derecho Financiero”**. 2ª Ed., Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, S. F.

PEREZ ROYO, FERNANDO. **“Derecho Financiero y Tributario Parte General”**. Civitas, S.A., Madrid, 1991.

QUERALT Y LOZANO. **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, 15ª ed., Tecnos, Madrid, 1990.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. **“Derecho Fiscal”**. Colección Textos Jurídicos Universitarios, S. Ed., 1983.

RODRIGUEZ TURCIOS, OTILIO EMIGDIO. **“Breves comentarios al Código Fiscal Salvadoreño”**, *Tesis Doctoral*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, citado por BAYONA Y SOLER. **“Derecho Financiero”**, 2ª edición, Librería Compas, Alicante, 1989.

SALDAÑA MAGALLANES, ALEJANDRO A. **“Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal 2004”**. Isef, México, 2004.

SMITH, ADAM. **“Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”**. *Editorial* Universidad de Chicago, 1973.

SOMMERS M, HAROLD. **“Finanzas públicas e Ingreso Nacional”**, S. ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1961.

SPISSO, RODOLFO R, **“Derecho Constitucional Tributario”**, 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 2000.

TENORIO SÁNCHEZ, PEDRO J, **“Teoría del Estado”**, S.Ed. S.F.

TINETI, JOSÉ ALBINO. **“Manual de Derecho Constitucional”**, 2ª ed., UCA, 1996.

VALLEJO RUILOBA, J. **“Introducción a la Psicopatología y a la Psiquiatría”**. 5º edición, Masson, Barcelona, S.F.

VILLALTA BALDOVINOS, DARIO. **“Teoría del Estado y una Introducción al Derecho Constitucional”**. 4ª ed., Universitaria, San Salvador, 2006.

## **TESIS**

CÁLIX ORTEZ, JOSÉ ROBERTO. **“La Situación actual de los principios tributarios de igualdad, legalidad”**. Universidad de El Salvador. Tesis, El Salvador. 2009.

WALTER OMAR FLORES MARTINEZ Y ALBERTO ANTONIO CORNEJO TICAS, **“Efectividad de la Facultad de Declarar la Inaplicabilidad de Leyes o Tratados”**, Universidad de El Salvador, Tesis. El Salvador, 1997.

## **LEGISLACION**

CÓDIGO DE FAMILIA, D.L. 677 de fecha 11 de octubre de 1993, D.O. 231, Tomo 321, de fecha 13 de diciembre de 1993, Artículos 247, 262 y 264 inc. último.

CÓDIGO ELECTORAL, D. L. N° 417, del 14 de diciembre de 1992, D.O. N° 16, Tomo 318, del 25 de enero de 1993.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, D.O. del 30 de diciembre de 1981, México D.F.

CODIGO TRIBUTARIO, D.L. N°. 233, de 16 de Diciembre de 2009, D.O. N°. 239, Tomo 385, del 21 de Diciembre de 2009, pp. 32, 37, 42, 44, 52, 53.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1864, D. C. Sin Número, del 14 de abril de 1864, D.O. N° 26, Tomo I, del 14 de abril de 1864.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1872, D.C. Sin Número, del 16 de noviembre de 1872, D.O. N° 80, Tomo 1, del 9 de noviembre de 1872.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1880, D.C. Sin Número, del 22 de febrero de 1880, D.O. N° 46, Tomo 8, del 22 de febrero de 1880.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1883, D.C. Sin Número, del 8 de diciembre de 1883, D.O. N° 285, Tomo 15, del 8 de diciembre de 1883.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1886, D.C. Sin Número, del 13 de agosto de 1886, D.O. N° 185, Tomo 21, del 17 de agosto de 1886.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1939, D.C. Sin Número, del 20 de enero de 1939, D.O. N° 15, Tomo 126, del 20 de enero de 1939.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1945, D. N° 251, del 30 de noviembre de 1945, D.O. N° 262, Tomo CXXXIX, del 30 de noviembre de 1945.

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR EXPLICADA, Cuarta edición, FESPAD, San Salvador, 1998.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, 1983, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE EL SALVADOR DE 1950, D.C. N° 14, del 8 de septiembre de 1950, D.O. N° 196, Tomo 149, del 8 de septiembre de 1950.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE EL SALVADOR DE 1962, D. C. N° 6, del 8 de enero de 1962, D.O. N° 110, Tomo 194, del 16 de enero de 1962.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR DE 1982, D. N° 38, D. C. N° 3, del 26 de abril de 1982, D.O. N° 75, Tomo 275, del 26 de abril de 1982.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Aprobada por el Congreso Constituyente el 31 de enero de 1917, Diario Oficial de la Federación del 5 de febrero de 1917.

LEY DE IMPUESTO SOBRE ALCOHOL Y ESPECIES ALCOHOLICAS, D. N°. 5.618, del 3 de octubre de 2007, Gaceta Oficial 5.852 extraordinario de fecha 5 de octubre de 2007.

LEY DE IMPUESTO SOBRE CERVEZA Y BEBIDAS GASEOSAS, D.L. N°. 641, del 22 de febrero de 1996, D.O. N°. 47, Tomo 330, del 7 de marzo de 1996.

LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES, D.L. N°. 2996, del 14 de enero de 1960, D.O. N°. 15, Tomo 186, del 22 de enero de 1960.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, D.O. del 19 de diciembre de 1980, D.O. 30 de diciembre de 1980, México D.F.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, D.L. No. 451 del 22 de febrero de 1990, D.O. No.56, Tomo 306, del diario 07 de marzo de 1990.

LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS, D.L. N° 640, de fecha 22 de Febrero de 1996, D.O. N° 47, Tomo 330, del 7 de Marzo de 1996.

LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS. D.L. N° 239, de fecha 17 de diciembre de 2009, D.O. 239, Tomo 385 de fecha 21 de Diciembre de 2009.

LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS. D.L. N° 462, de fecha 09 de Septiembre de 2010, D.O. N° 177, Tomo 388, del 23 de Septiembre de 2010.

LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN ENVASES OFICIALES, D.L. Nº. 640, del 22 de febrero de 1996, D.O. Nº. 47, Tomo 330, del 7 de marzo de 1996.

MENDOZA ORANTES, RICARDO, recopilación de Leyes Civiles, 26ª edición, Editorial Jurídica Salvadoreña, enero de 2006.

REGLAMENTO INTERIOR DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA, D.L. Nº 756, D.O, Nº 198, Tomo 369, del 25 de octubre de 2005.

TITULO IX DEL CODIGO FISCAL, D.L. Nº. 110-13-IX-65, del 15 de noviembre de 1916, D.O. Nº. 171, Tomo 81, del 15 de noviembre de 1916.

## **JURISPRUDENCIA**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION DE ARGENTINA,  
Sentencia 207:270

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Amparo 4-T-88- Improcedencia 1988.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Amparo, Sentencia definitiva, con referencia Nº 104-2001, de fecha 28 de mayo de 2002.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, San Salvador. 22-10-1999. Ref. 3-93.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional 104-2001, Considerando V, de fecha 28 mayo 2002.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 699-2000, de fecha 24 de Mayo de 2002.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 23-1998.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 163-1-2002, de fecha 24 de febrero de 2006.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, con referencia No. 23-1998.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, referencia: 450-2000, de fecha 14 de Junio de 2002

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo Constitucional, Ref. C-776-2003.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Amparo, Ref: 1086-2008.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Inconstitucionalidad No. 23-99, de fecha 14 de enero de 2003.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Inconstitucionalidad, con referencia No. 23-2003/41-2003/50-2003/17-2005/21-2005, de fecha 18 de diciembre de 2009.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, San Salvador, 28 de abril de 2010. Ref: 135-2005.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia de Declaratoria de Ilegalidad, con referencia N° 237-2006, de fecha 31 de mayo de 2010.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia de Proceso Contencioso Administrativo No. 189-2006, de fecha 14 de septiembre de 2008.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, Ref: 63-I-2001.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, Ref: 107-E-2004, Fecha 3 d diciembre de 2007.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Amparo de Revisión 321/92, Pyosa, S.A. de C.V. 4 de Junio de 1996.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PLENO, Amparo en Revisión 1300/75, Automotores Roma S.A. 4 de mayo de 1977.

## **REVISTAS.**

AMADOR, CAIRO. “**Revista Electrónica en Derecho Municipal**”, Nicaragua, publicada el 27 de octubre de 2000, disponible en: <http://www.manfut.org/alcaldes/derecho-municipalidad.html>.

BANCO CENTRAL DE RESERVA DE EL SALVADOR, “**Situación Económica de El Salvador, Cuarto Trimestre 2010**”, Banco Central de Reserva de El Salvador.

COMISION REVISORA DE LA LEGISLACION SALVADOREÑA. “**La Justicia Constitucional**”. Volumen II. San Salvador, El Salvador, Centro América

CONSTITUCION Y JUSTICIA CONSTITUCIONAL, “**Jornadas de Derecho Constitucional en Centro América**”, Centro de Estudios y formación Constitucional, Centro América, 2006.

PLAN QUINQUENAL DE DESARROLLO 2010-2014, Publicado el 21 de abril de 2010. Presidencia de la República de El Salvador.

FUNES CARTAGENA, MAURICIO. "Programa de Gobierno 2009-2014", parte II, reforma económica.

## **PAGINAS DE INTERNET**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. <http://www.csj.gob.sv>

DIARIO DIGITAL CONTRAPUNTO. <http://www.contrapunto.com.sv>

DIARIO OFICIAL. <http://www.diariooficial.gob.sv>

DICCIONARIO JURIDICO EN LINEA.

<http://www.lexjuridica.com/diccionario/e.htm>

LA PRENSA GRÁFICA. [www.laprensagrafica.com](http://www.laprensagrafica.com)

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN. <http://www.gobernacion.gob.sv>

MINISTERIO DE HACIENDA. <http://www.mh.gob.sv>

PERIODICO EL DIARIO DE HOY. <http://www.elsalvador.com>

PERIODICO LA NACIÓN. <http://www.lanacion.com>

# ANEXOS

## Ingresos recaudados al 31 de Julio 2010-2009

Monto en millones US\$

Concepto	Año 2009	Año 2010								Variaciones	
	Ene-31 Jul	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Ene-31 Jul	Abs.	%
<b>INGRESOS CORRIENTES Y CONTRIBUCIONES</b>	<b>1,855.9</b>	<b>272.0</b>	<b>235.6</b>	<b>252.3</b>	<b>454.3</b>	<b>264.2</b>	<b>257.4</b>	<b>258.3</b>	<b>1,994.0</b>	<b>138.2</b>	<b>7.4</b>
<b>1. TRIBUTARIOS Y CONTRIBUCIONES</b>	<b>1,757.8</b>	<b>254.0</b>	<b>221.9</b>	<b>233.7</b>	<b>442.5</b>	<b>229.1</b>	<b>244.6</b>	<b>239.6</b>	<b>1,865.3</b>	<b>107.5</b>	<b>6.1</b>
<b>IVA</b>	<b>838.4</b>	<b>132.7</b>	<b>119.4</b>	<b>130.1</b>	<b>133.4</b>	<b>125.9</b>	<b>136.1</b>	<b>129.0</b>	<b>906.6</b>	<b>68.2</b>	<b>8.1</b>
Declaraciones	399.3	68.8	53.2	53.6	57.6	54.6	56.9	54.0	398.6	-0.7	-0.2
Importación	439.1	63.9	66.3	76.5	75.7	71.4	79.1	75.0	508.0	68.8	15.7
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>686.6</b>	<b>81.6</b>	<b>69.8</b>	<b>67.5</b>	<b>272.7</b>	<b>68.1</b>	<b>70.4</b>	<b>71.2</b>	<b>701.2</b>	<b>14.6</b>	<b>2.1</b>
Declaraciones	229.5	1.3	2.5	6.5	207.3	11.9	12.5	8.9	250.9	21.5	9.4
Retenciones	310.5	53.0	44.4	39.6	42.4	40.7	40.6	44.8	305.4	-5.1	-1.6
Pago a Cuenta	146.6	27.3	22.9	21.4	22.9	15.5	17.3	17.5	144.8	-1.8	-1.2
<b>DERECHOS ARANCELARIOS A LA IMPORT.</b>	<b>77.4</b>	<b>10.3</b>	<b>9.9</b>	<b>12.9</b>	<b>11.5</b>	<b>11.1</b>	<b>12.7</b>	<b>14.3</b>	<b>82.7</b>	<b>5.3</b>	<b>6.8</b>
<b>IMPUESTOS ESPECIFICOS AL CONSUMO</b>	<b>55.5</b>	<b>10.8</b>	<b>7.1</b>	<b>8.7</b>	<b>9.4</b>	<b>9.3</b>	<b>9.9</b>	<b>9.8</b>	<b>64.9</b>	<b>9.5</b>	<b>17.1</b>
Productos Alcohólicos	7.6	1.6	0.5	0.7	0.8	1.5	0.8	1.1	6.9	-0.7	-8.8
Cerveza	15.4	3.3	2.4	2.5	3.1	2.2	2.6	2.4	18.6	3.2	21.1
Cigarrillo	18.0	3.0	2.4	2.9	2.4	2.8	3.6	3.8	20.8	2.8	15.7
Gaseosa y otras bebidas no carbonatadas	13.9	2.5	1.8	2.6	3.0	2.7	2.8	2.5	17.9	4.0	28.8
Armas, munic., explos. Y similares	0.6	0.3	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.6	0.1	13.1
<b>OTROS IMP. Y GRAV. DIVERSOS</b>	<b>33.7</b>	<b>8.6</b>	<b>6.5</b>	<b>5.5</b>	<b>5.4</b>	<b>5.3</b>	<b>6.4</b>	<b>5.8</b>	<b>43.5</b>	<b>9.8</b>	<b>29.2</b>
Transferencia de Bienes	6.2	2.3	1.5	1.2	0.9	0.8	1.3	1.5	9.6	3.4	54.4
Migración y Turismo	0.5	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.6	0.1	15.7
s/ Llamadas Prov del Exterior	27.0	4.9	4.3	3.7	4.0	3.9	4.4	3.7	29.0	2.0	7.4
Impto. Esp. 1er Matricula		1.3	0.5	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5	4.4	4.4	
<b>CONTRIBUCIONES ESPECIALES</b>	<b>66.2</b>	<b>10.0</b>	<b>9.2</b>	<b>9.0</b>	<b>10.1</b>	<b>9.3</b>	<b>9.2</b>	<b>9.5</b>	<b>66.4</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>
PROMOCION TURISMO	4.5	0.4	0.5	0.6	0.7	0.6	0.8	1.0	4.7	0.2	4.0
FOVIAL	40.8	6.4	5.8	5.6	6.3	5.8	5.4	5.6	40.9	0.1	0.2
TRANSPORTE PUBLICO	20.4	3.2	2.9	2.8	3.2	2.9	2.7	2.8	20.5	0.1	0.3
AZUCAR EXTRAIDA	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.2	0.1	0.3	-0.2	-34.3
<b>2. NO TRIBUTARIOS</b>	<b>98.1</b>	<b>18.0</b>	<b>13.7</b>	<b>18.5</b>	<b>11.8</b>	<b>35.2</b>	<b>12.8</b>	<b>18.7</b>	<b>128.7</b>	<b>30.7</b>	<b>31.3</b>
FEFE	13.0	3.5	1.1	3.0	2.0	0.4	2.8	2.0	14.8	1.8	13.9
DUI	3.4	1.8	2.5	2.5	2.6	2.5	2.3	2.3	16.4	13.0	382.7
Otros <sup>1/</sup>	81.7	12.7	10.2	13.1	7.2	32.3	7.7	14.3	97.5	15.9	19.4

Fuente: Dirección General de Tesorería

1/ Incluye: Incluye ingresos financieros; tasas y derechos; venta de bienes y servicios; y transferencias corrientes

## Ingresos recaudados al 31 de Julio 2010-2009

Monto en millones US\$

Concepto	Pto. 2010	Año 2009	Año 2010	Variac. 10 / 09		Variac. 10 / Pto. 10	
	Ene-31 Jul	Ene-31 Jul	Ene-31 Jul	Abs.	%	Abs.	%
<b>INGRESOS CORRIENTES Y CONTRIBUCIONES (1+2)</b>	<b>2,051.2</b>	<b>1,855.9</b>	<b>1,994.0</b>	<b>138.2</b>	<b>7.4</b>	<b>-57.2</b>	<b>-2.8</b>
<b>1. TRIBUTARIOS Y CONTRIBUCIONES</b>	<b>1,932.5</b>	<b>1,757.8</b>	<b>1,865.3</b>	<b>107.5</b>	<b>6.1</b>	<b>-67.2</b>	<b>-3.5</b>
<b>IVA</b>	<b>909.3</b>	<b>838.4</b>	<b>906.6</b>	<b>68.2</b>	<b>8.1</b>	<b>-2.7</b>	<b>-0.3</b>
Declaraciones	422.7	399.3	398.6	-0.7	-0.2	-24.1	-5.7
Importación	486.6	439.1	508.0	68.8	15.7	21.4	4.4
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	<b>761.5</b>	<b>686.6</b>	<b>701.2</b>	<b>14.6</b>	<b>2.1</b>	<b>-60.4</b>	<b>-7.9</b>
Declaraciones	272.3	229.5	250.9	21.5	9.4	-21.4	-7.9
Retenciones	343.8	310.5	305.4	-5.1	-1.6	-38.4	-11.2
Pago a Cuenta	145.4	146.6	144.8	-1.8	-1.2	-0.6	-0.4
<b>DERECHOS ARANCELARIOS A LA IMPORTACION</b>	<b>87.3</b>	<b>77.4</b>	<b>82.7</b>	<b>5.3</b>	<b>6.8</b>	<b>-4.6</b>	<b>-5.2</b>
<b>IMPUESTOS ESPECIFICOS AL CONSUMO</b>	<b>67.2</b>	<b>55.5</b>	<b>64.9</b>	<b>9.5</b>	<b>17.1</b>	<b>-2.3</b>	<b>-3.4</b>
Productos Alcohólicos	10.4	7.6	6.9	-0.7	-8.8	-3.4	-33.2
Cerveza	21.5	15.4	18.6	3.2	21.1	-2.9	-13.3
Cigarrillo	20.3	18.0	20.8	2.8	15.7	0.5	2.5
Gaseosa y otras bebidas no carbonatadas	14.2	13.9	17.9	4.0	28.8	3.7	26.4
Armas, munic., explos. Y similares	0.9	0.6	0.6	0.1	13.1	-0.2	-26.7
<b>OTROS IMP. Y GRAV. DIVERSOS</b>	<b>43.2</b>	<b>33.7</b>	<b>43.5</b>	<b>9.8</b>	<b>29.2</b>	<b>0.3</b>	<b>0.8</b>
Transferencia de Bienes	12.3	6.2	9.6	3.4	54.4	-2.7	-21.8
Migración y Turismo	0.5	0.5	0.6	0.1	15.7	0.0	7.8
s/ Llamadas Prov del Exterior	28.1	27.0	29.0	2.0	7.4	0.9	3.1
Impto. Esp. 1er Matricula	2.2		4.4	4.4		2.1	95.5
<b>CONTRIBUCIONES ESPECIALES</b>	<b>64.0</b>	<b>66.2</b>	<b>66.4</b>	<b>0.1</b>	<b>0.2</b>	<b>2.3</b>	<b>3.7</b>
PROMOCION TURISMO	4.8	4.5	4.7	0.2	4.0	-0.1	-1.7
FOVIAL	39.5	40.8	40.9	0.1	0.2	1.3	3.4
TRANSPORTE PUBLICO	19.7	20.4	20.5	0.1	0.3	0.7	3.8
AZUCAR EXTRAIDA	0.0	0.5	0.3	-0.2	-34.3	0.3	
<b>2. NO TRIBUTARIOS</b>	<b>118.7</b>	<b>98.1</b>	<b>128.7</b>	<b>30.7</b>	<b>31.3</b>	<b>10.0</b>	<b>8.4</b>
FEFE	9.6	13.0	14.8	1.8	13.9	5.2	54.1
DUI	0.0	3.4	16.4	13.0	382.7	16.4	
Otros <sup>1/</sup>	109.1	81.7	97.5	15.9	19.4	-11.6	-10.6

Fuente: Dirección General de Tesorería

1/ Incluye: Incluye ingresos financieros; tasas y derechos; venta de bienes y servicios; y transferencias corrientes

Ministerio de Hacienda



**SECRETARIA DE ESTADO**



# Presentación del Ministro de Hacienda

Balance Fiscal Cierre de 2010  
(Preliminar)

# Cumplimiento de Metas

Al cierre preliminar del ejercicio 2010 El Salvador cumple las metas establecidas por el Acuerdo Stand By con el FMI:

SPNF	META SBA – FMI 2010		CIERRE 2010	
	Millones US\$	% PIB	Millones US\$	% PIB
Ingresos tributarios	3,053.31	14.0	3,057.7	14.0
Gastos	4,611.8	21.2	4,626.4	21.2
Remuneraciones	1,767.5	8.1	1,729.3	7.9
Intereses	521.1	2.4	513.1	2.4
Inversión Bruta	620.5	2.8	625.2	2.9
Amort. Capital	353.5	1.6	356.3	1.6
Amort de LETES	703.6	3.2	758.5	3.5
Déficit Fiscal (con pensiones)	1,044.6	-4.8	1,029.9	-4.7
Saldo de Deuda	10,963.6	50.3	10,910.2	50.1

Fuente: Ministerio de Hacienda

### Sector Público No Financiero 2009-2011 (% del PIB)

TRANSACCIONES	2008	Junio 2009	2009	2010	2011
				Rev. SBA /1	SBA/1
<b><u>I. INGRESOS Y DONACIONES</u></b>	17.8	16.4	17.2	18.0	19.2
A. Ingresos Corrientes	17.6	16.2	16.7	17.4	18.2
1. Tributarios (Incluye Contribuciones Especiales)	14.0	12.9	13.4	14.0	14.7
2. No Tributarios	2.8	2.7	2.7	2.9	3.0
3. Superávit de las Empresas Públicas.	0.8	0.6	0.5	0.5	0.6
B. Ingresos de Capital	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
C. Donaciones	0.2	0.3	0.5	0.6	0.9
<b><u>II. GASTOS Y CONC.NETA DE PTMOS.</u></b>	19.4	21.1	21.1	21.2	20.9
A. Gastos Corrientes (a)	16.5	17.9	18.1	18.0	17.3
1. Consumo	10.6	12.2	12.0	12.2	11.8
Remuneraciones	6.9	7.8	7.9	8.1	7.9
Bienes y Servicios	3.7	4.5	4.1	4.1	3.9
2. Intereses	2.4	2.4	2.5	2.4	3.0
3. Transferencias Corrientes	3.5	3.2	3.5	3.5	2.5
B. Gastos de Capital	3.0	3.2	3.0	3.1	3.6
1. Inversión Bruta	2.6	2.9	2.8	2.8	3.3
2. Transferencias de Capital	0.4	0.3	0.3	0.3	0.3
C. Concesión neta de préstamos	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
<b><u>III. AHORRO CORRIENTE [ I.A+I.B - II.A ]</u></b>	1.1	-1.7	-1.4	-0.6	0.9
<b><u>IV. BALANCE PRIMARIO (No incl. intereses) s/pens</u></b>	0.7	-2.3	-1.4	-0.8	1.2
<b><u>V. BALANCE PRIMARIO (No incl. intereses) c/pensi</u></b>	-0.7	-3.9	-3.0	-2.4	-0.4
<b><u>VI. SUPERAVIT ( DEFICIT ) GLOBAL.</u></b>					
1. Incluyendo Donaciones	-1.6	-4.7	-3.9	-3.2	-1.8
2. Déficit con Pensiones	-3.1	-6.3	-5.6	-4.8	-3.5
Pago Deuda Previsional	1.5	1.6	1.6	1.6	1.7
<b><u>PIB NOMINAL</u></b>	22,107.0	22,137.5	21,100.5	21,796.0	22,953.2

Fuente: Ministerio de Hacienda, Banco Central de Reserva, Instituciones Autónomas.

/1 Revisión con el FMI a Julio

## Sector Público No Financiero 2009-2011 Millones US\$

TRANSACCIONES	2008	Junio 2009	2009	2010	2011
				Rev. SBA /1	SBA /1
<b>I. INGRESOS Y DONACIONES</b>	<b>3,935.8</b>	<b>3,640.2</b>	<b>3,626.0</b>	<b>3,917.5</b>	<b>4,397.1</b>
A. Ingresos Corrientes	3,882.8	3,577.5	3,517.1	3,794.0	4,181.9
1. Tributarios (Incluye Contribuciones Especiales)	3,089.6	2,859.9	2,836.0	3,053.3	3,368.5
2. No Tributarios	619.4	594.0	573.0	637.3	686.7
3. Superávit de las Empresas Públicas.	173.9	123.7	108.2	103.3	126.7
B. Ingresos de Capital	0.1	0.3	0.0	0.1	0.0
C. Donaciones	52.9	62.4	108.8	123.4	215.1
<b>II. GASTOS Y CONCESION NETA DE PTMOS.</b>	<b>4,298.5</b>	<b>4,678.8</b>	<b>4,451.7</b>	<b>4,611.8</b>	<b>4,805.5</b>
A. Gastos Corrientes (a)	3,837.4	3,984.0	3,809.5	3,928.9	3,982.4
1. Consumo	2,350.9	2,704.4	2,533.3	2,654.8	2,718.7
Remuneraciones	1,528.3	1,715.8	1,659.2	1,767.5	1,819.4
Bienes y Servicios	822.7	988.7	874.1	887.3	899.3
2. Intereses	519.6	540.1	530.8	521.1	691.8
3. Transferencias Corrientes	766.9	719.5	745.2	753.0	571.9
B. Gastos de Capital	661.7	716.4	643.1	682.9	824.1
1. Inversión Bruta	582.1	647.5	581.3	620.5	755.9
2. Transferencias de Capital	79.7	68.9	61.8	62.4	68.2
C. Concesión neta de préstamos	(0.8)	-1.6	(0.9)	0.0	-1.0
<b>III. AHORRO CORRIENTE [ I.A+I.B - II.A ]</b>	<b>245.4</b>	<b>-386.4</b>	<b>-292.3</b>	<b>-134.9</b>	<b>199.6</b>
<b>IV. BALANCE PRIMARIO (No incl. intereses) s/pens</b>	<b>156.8</b>	<b>-498.5</b>	<b>-294.8</b>	<b>-173.2</b>	<b>283.4</b>
<b>V. BALANCE PRIMARIO (No incl. intereses) c/pensi</b>	<b>-163.9</b>	<b>-853.7</b>	<b>-640.7</b>	<b>-523.5</b>	<b>-102.1</b>
<b>VI. SUPERAVIT ( DEFICIT ) GLOBAL,</b>					
1. Incluyendo Donaciones	-362.8	-1,038.6	-825.7	-694.3	-408.4
2. Déficit con Pensiones	-683.5	-1,393.8	-1,171.6	-1,044.6	-793.9
Pago Deuda Previsional	320.7	355.2	345.9	350.3	385.5
<b>IX. BRECHA NO FINANCIADA</b>				<b>0.0</b>	<b>0.0</b>

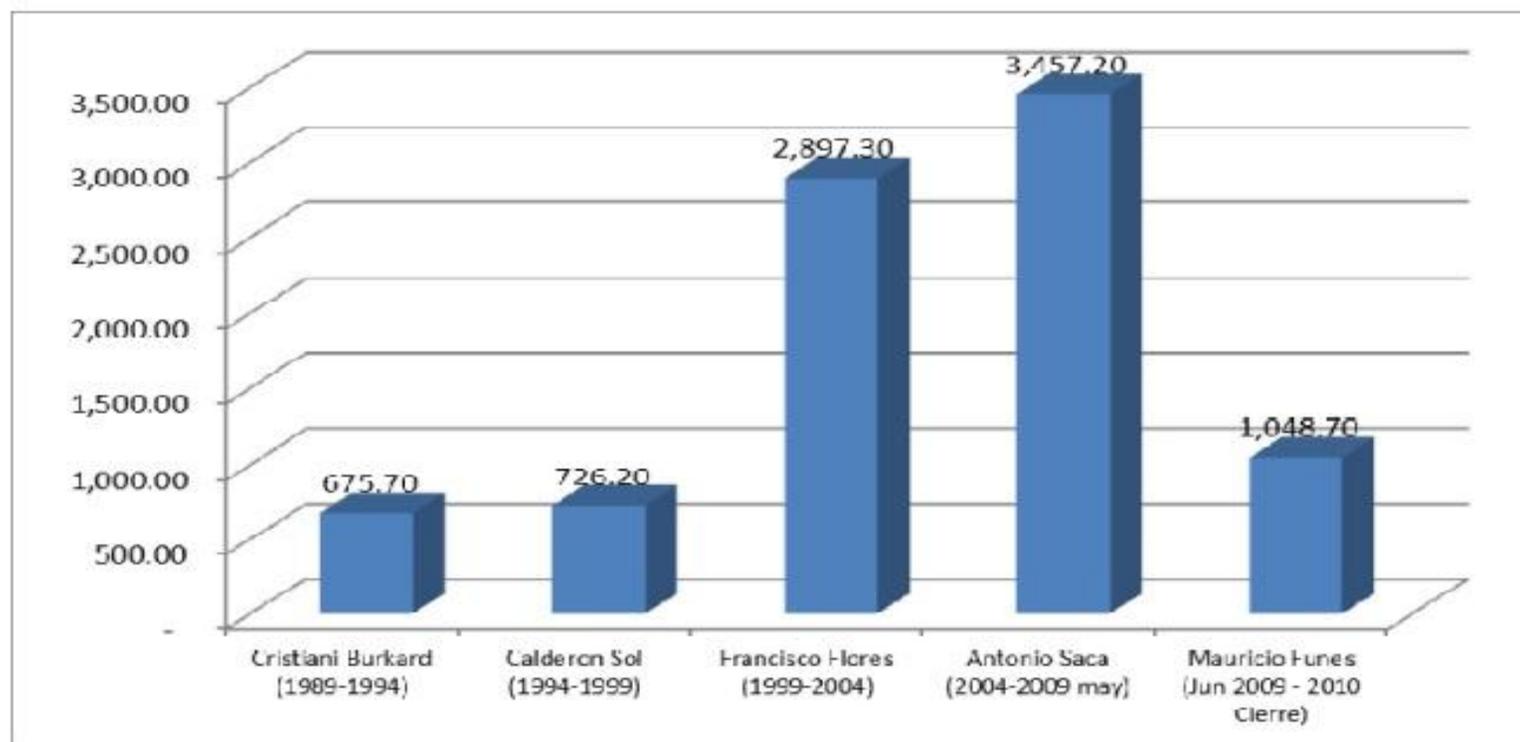
Concepto	Stand By						
	Ene-15 Dic	Ene-15 Dic	Ene-15 Dic	Abs.	%	Abs.	%
<b>INGRESOS CORRIENTES Y CONTRIBUCIONES (1+2)</b>	3,150.1	2,917.3	3,191.6	274.2	9.4	41.5	1.3
<b>1. TRIBUTARIOS Y CONTRIBUCIONES</b>	2,996.3	2,782.7	3,012.5	229.7	8.3	16.2	0.5
<b>IVA</b>	1,522.4	1,387.5	1,529.0	141.5	10.2	6.6	0.4
Declaraciones	677.9	653.5	674.1	20.6	3.1	-3.8	-0.6
Importación	844.5	733.9	854.9	121.0	16.5	10.4	1.2
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	1,026.1	996.9	1,038.2	41.4	4.2	12.2	1.2
Declaraciones	266.2	264.7	291.8	27.1	10.2	25.6	9.6
Retenciones	523.2	493.8	499.4	5.6	1.1	-23.8	-4.6
Pago a Cuenta	236.7	238.4	247.1	8.7	3.7	10.4	4.4
<b>DERECHOS ARANCELARIOS A LA IMPORTACION</b>	140.6	132.3	144.9	12.6	9.5	4.4	3.1
<b>IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO</b>	122.6	96.5	117.7	21.2	22.0	-4.9	-4.0
Productos Alcoholicos	20.9	16.1	20.7	4.6	28.7	-0.2	-1.0
Cerveza	32.7	26.1	28.6	2.5	9.5	-4.1	-12.5
Cigarrillo	33.5	29.8	37.2	7.4	24.7	3.7	11.0
Gaseosa y otras bebidas no carbonatadas	34.3	23.5	30.2	6.8	28.8	-4.0	-11.7
Armas, munic., explos. Y similares	1.1	0.9	0.9	-0.1	-6.6	-0.3	-24.6
<b>OTROS IMP. Y GRAV. DIVERSOS</b>	71.0	59.1	71.1	12.0	20.3	0.1	0.1
Transferencia de Bienes	14.8	11.9	15.2	3.3	27.6	0.4	2.7
Migración y Turismo	0.9	0.8	0.9	0.1	11.1	0.0	0.1
s/ Llamadas Prov del Exterior	47.8	46.5	48.0	1.5	3.3	0.3	0.6
Impto. Esp. 1er Matricula	7.7		7.1	7.1		-0.6	-7.5
<b>CONTRIBUCIONES ESPECIALES</b>	113.6	110.5	111.5	1.0	0.9	-2.1	-1.8
PROMOCION TURISMO	7.6	7.6	7.5	-0.1	-1.7	-0.1	-1.0
FOVIAL	70.5	68.1	69.0	0.9	1.3	-1.5	-2.1
TRANSPORTE PUBLICO	35.2	34.1	34.6	0.5	1.5	-0.7	-1.9
AZUCAR EXTRAIDA	0.4	0.7	0.5	-0.2	-32.7	0.1	30.0
<b>2. NO TRIBUTARIOS <sup>U</sup></b>	153.8	134.6	179.1	44.5	33.1	25.3	16.5

## Saldo de la Deuda SPNF (%PIB y millones US\$)



	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	
Saldo Deuda SPNF	2,105.1	2,263.2	2,657.4	2,487.8	2,550.2	2,780.8	2,962.4	3,198.1	3,313.8	3,248.2	3,507.0	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	may-2009	2009	2010 Cierre Proy
Saldo Deuda SPNF	3,834.0	4,668.8	5,544.1	6,084.9	6,404.3	6,756.9	7,474.9	7,895.1	8,769.0	9,861.5	10,336.8	10,910.2

## Incrementos en el Saldo de Deuda del SPNF por Administración



Administración	Saldo inicial	Saldo Final	Variación
Cristiáni Burkard (1989-1994)	2,105.10	2,780.80	675.70
Calderón Sol (1994-1999)	2,780.80	3,507.00	726.20
Francisco Flores (1999-2004)	3,507.00	6,404.30	2,897.30
Antonio Saca (2004-2009 may)	6,404.30	9,861.50	3,457.20
Mauricio Funes (Jun 2009 - 2010 Cierre)	9,861.50	10,910.20	1,048.70

## Saldos Deuda SPNF de Corto, Mediano y Largo Plazo 2008-2014 (En Millones de US\$)

	2008	2009 a Mayo	Jun-Dic 2009	2010 Cierre Proyect.	Proyección			
					2011	2012	2013	2014
1. Saldo Inicial Mediano y Largo Plazo	7,597.3	8,208.4	8,553.2	9,924.3	10,848.6	11,579.8	12,231.3	12,843.6
2. Desembolsos	827.5	488.4	1,687.2	1,102.1	1,685.4	951.4	920.6	1,241.4
3. Amortizaciones	290.4	126.0	355.2	342.0	954.2	299.9	308.3	645.4
4. Diferencial Cambiario a/	74.0	-17.6	39.1	37.7				
5. Saldo Final Mediano y Largo Plazo (1 + 2 - 3 + 4)	8,208.4	8,553.2	9,924.3	10,722.1	11,579.8	12,231.3	12,843.6	13,439.6
6. Saldo Deuda Corto Platos (LETES valor precio)	560.6	771.4	412.5	188.1				
7. Saldo Final Corto, Mediano y Largo Plazo (5 + 6)	8,769.0	9,324.6	10,336.8	10,910.2	11,579.8	12,231.3	12,843.6	13,439.6
PIB nominal	22,106.6	22,423.0	21,137.0	21,796.0	22,953.2	24,283.9	25,972.2	27,802.1
a/ Variación positiva significa revaluación de las otras monedas respecto al dólar y negativa devaluación de las mismas.								
% del PIB (Saldo de SPNF)	39.7	41.6	48.9	50.1	50.4	50.4	49.5	48.3

Fuente: Dirección General de Inversión y Crédito Público

### Ajustes:

Al Saldo de la Deuda a Mayo de 2009 de \$9324.6.

#### MÁS:

Colocación de Bonos: US\$800 mill.  
(-) Pagos de LETES: US\$415.1 mill.

#### MÁS:

Desembolsos de FOSEDU: US\$335 mill.  
(-) Amortizaciones FOSEDU: US\$183 mill.

Saldo Ajustado: US\$9,861.5 millones, 44%.

### Ajustes:

Al Saldo de la Deuda a Dic. de 2009 de \$10,336.8

#### MENOS

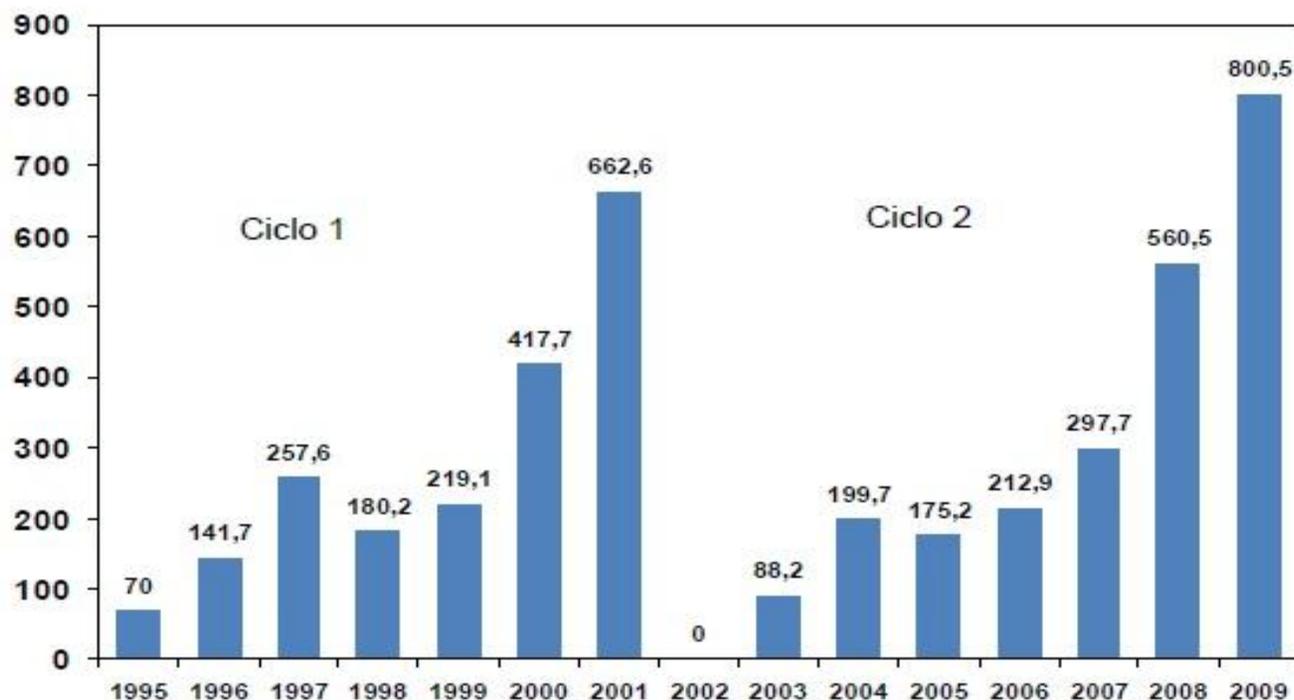
Colocación de Bonos: US\$800 mill.  
(+) Pagos de LETES: US\$415.1 mill.

#### MENOS

Desembolsos de FOSEDU: US\$335 mill.  
(+) Amortizaciones FOSEDU: US\$183 mill.

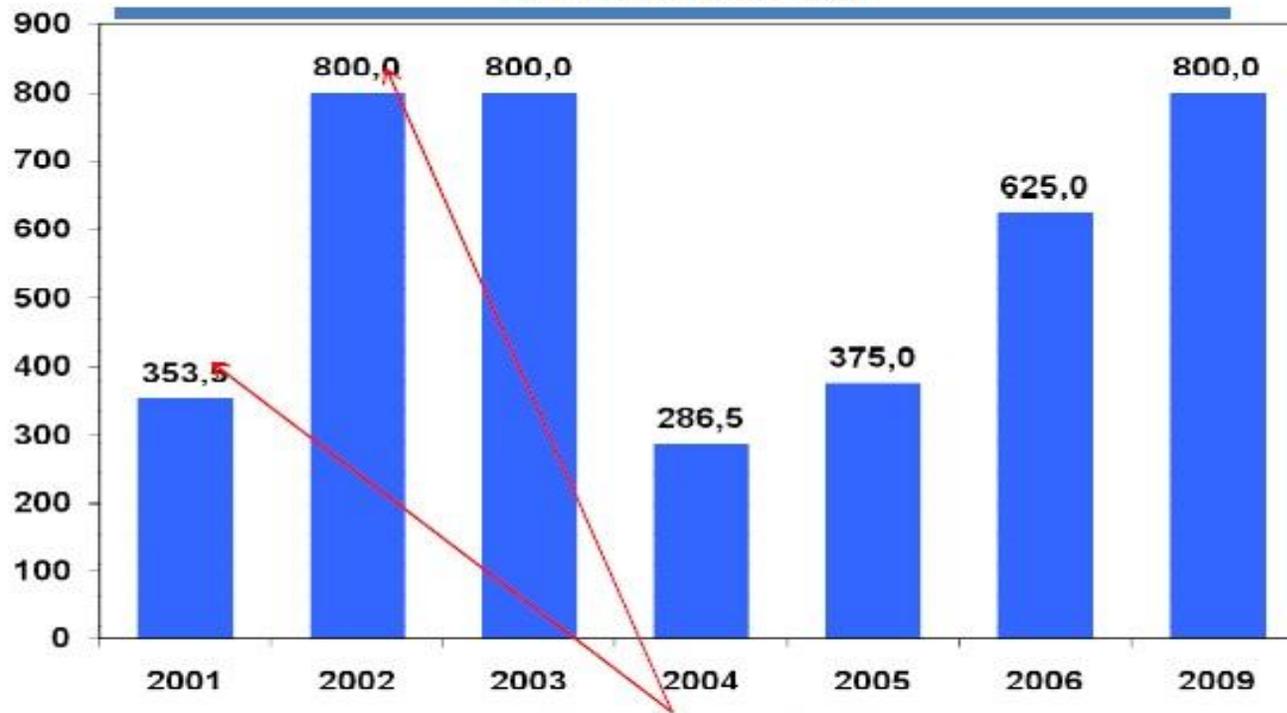
Saldo Ajustado: US\$9,951.9 millones, 47%

## Saldos anuales de LETES 1995-2009 (Millones de US\$)



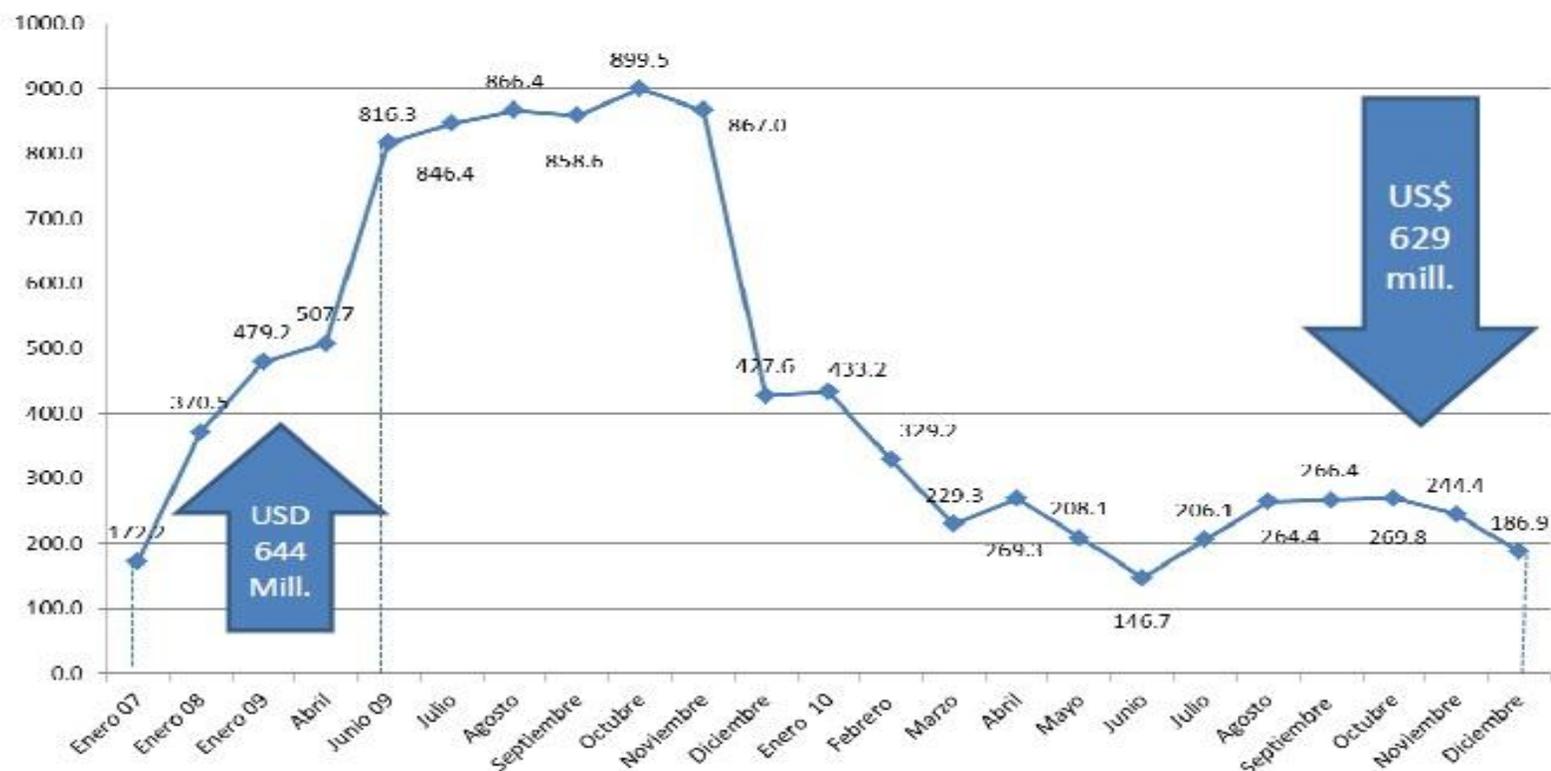
Históricamente las LETES han constituido una “bola de nieve” cíclica para el Estado, cuyo saldo, al alcanzar un monto elevado es reestructurado a deuda de mediano o largo plazo mediante la emisión de bonos. Dicha operación se ha realizado en 2002 y en 2009. La Ley permite adquirir deuda de corto plazo hasta un 40% de los ingresos corrientes de cada ejercicio.

## Emisiones de bonos 2001-2009 (Millones de US\$)



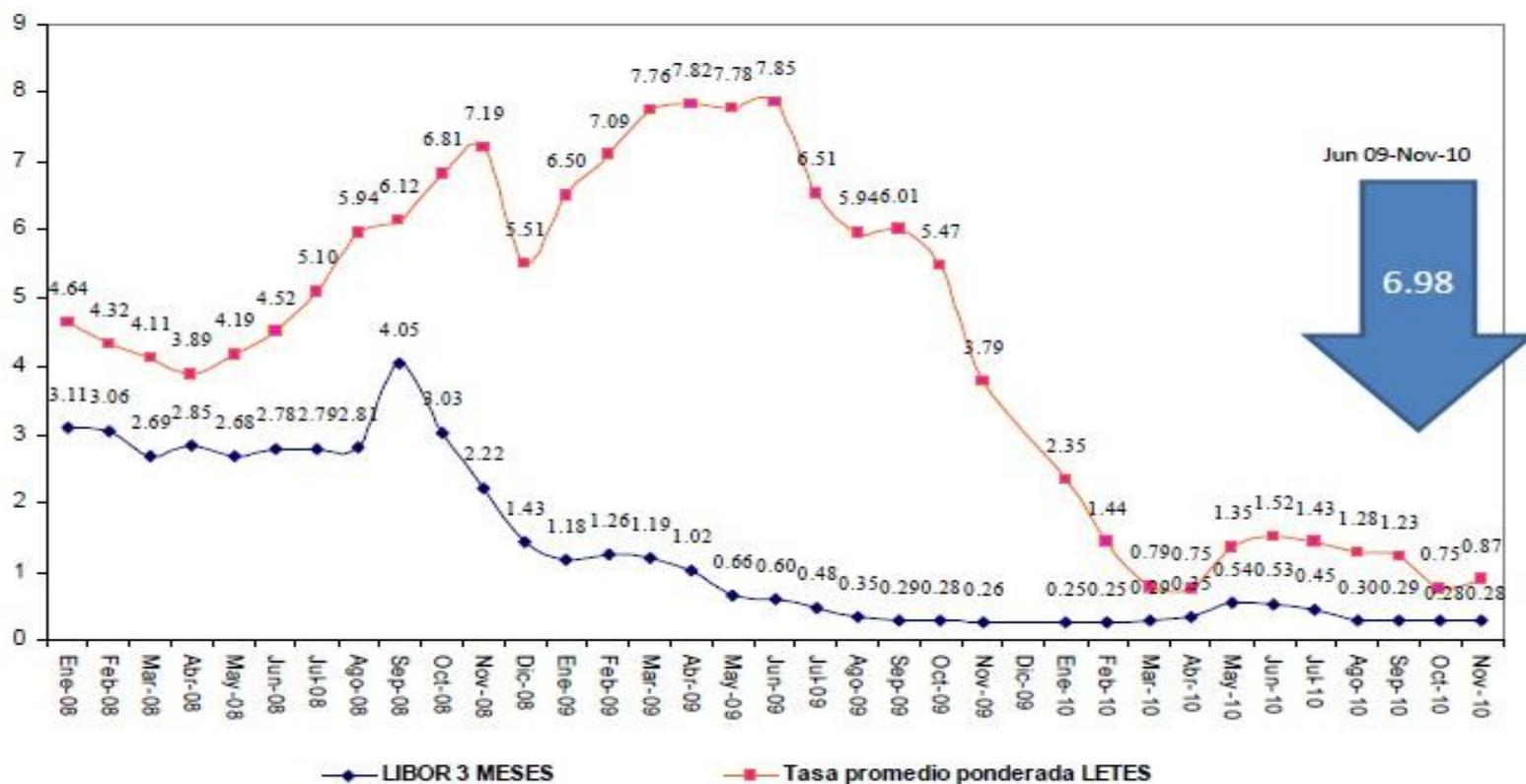
Los Eurobonos 2011 corresponden a 653.5 millones que fueron emitidos en 2001 y 2002, utilizados para el pago de LETES que sirvieron para cubrir gasto corriente realizado entre 1995 y 2001. En 2011 vence el plazo de pago de estos Eurobonos que volverán a ser refinanciados a largo plazo.

# Saldo de LETES Jun. 2009 – 2010 Proy.

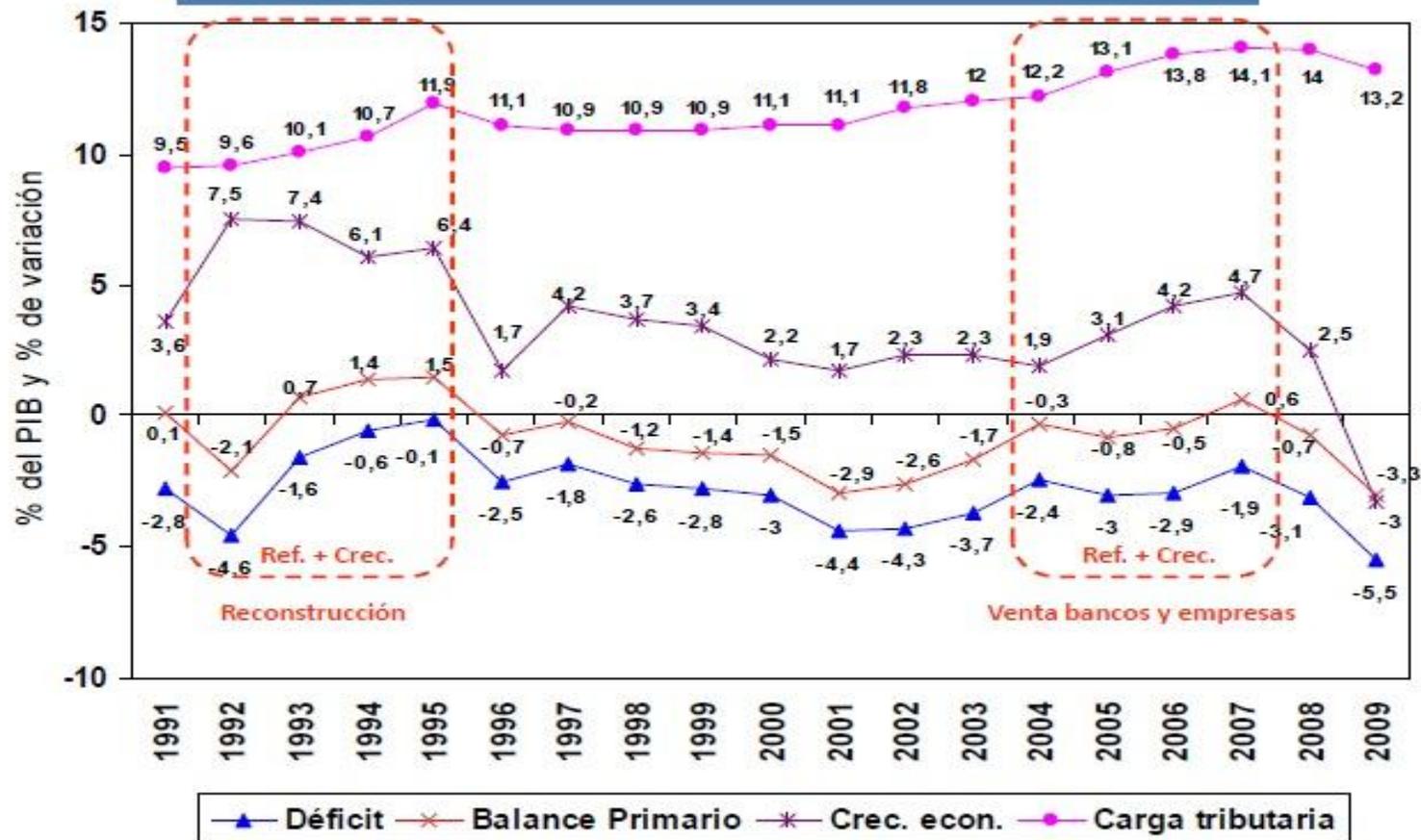


- De Enero 2007 a Junio 2009 el Saldo de LETES aumento en \$644 millones.
- Mientras que de Junio 2009 a Diciembre de 2010 el Saldo de LETES disminuyó \$ 629 millones.

## Tasa promedio ponderada LETES y LIBOR 3 meses 2008 -2010 Nov.



## SPNF: Balance primario, déficit fiscal y crecimiento 1991-2009



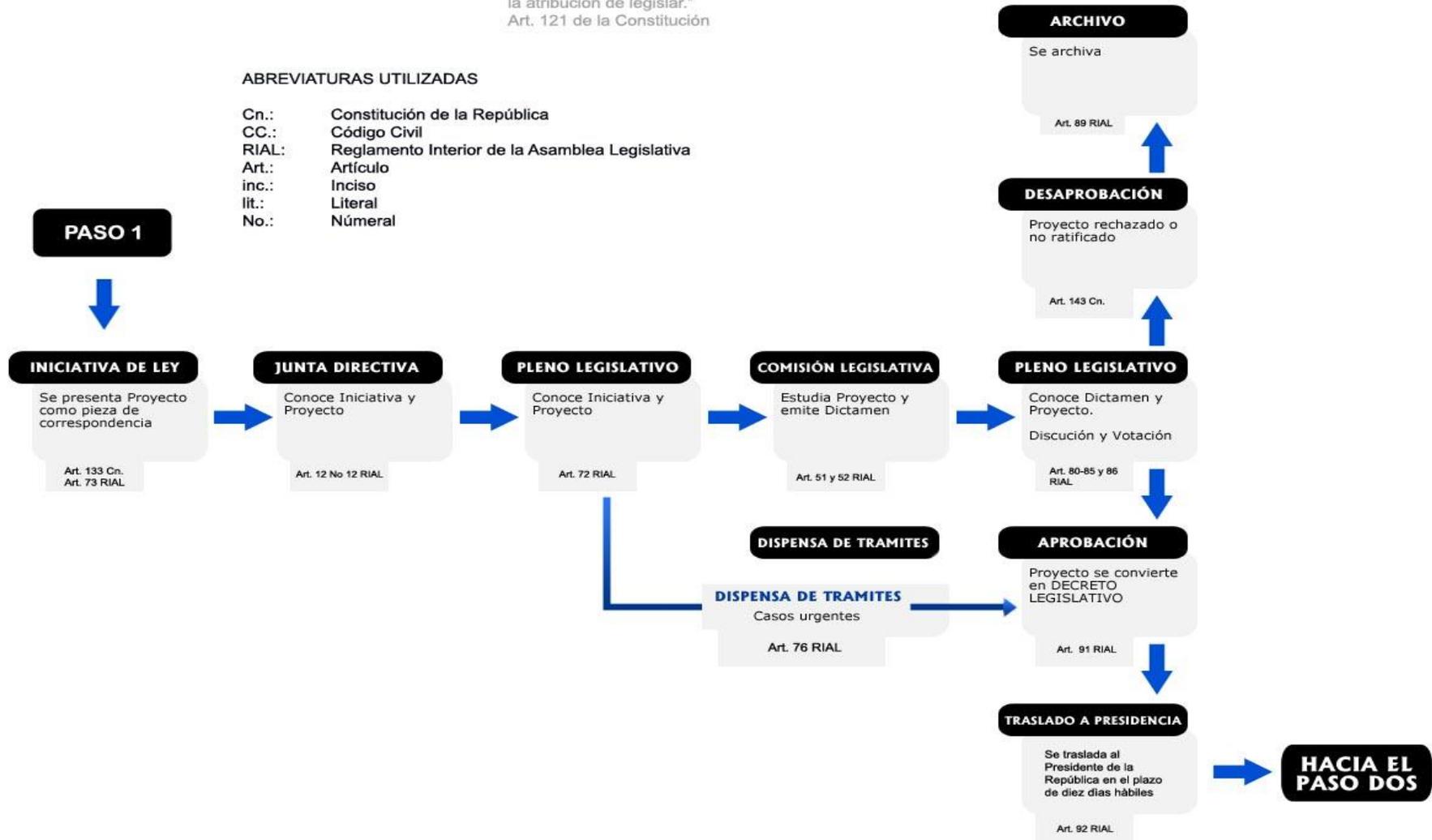
# Proceso de Formación de Ley Asamblea Legislativa



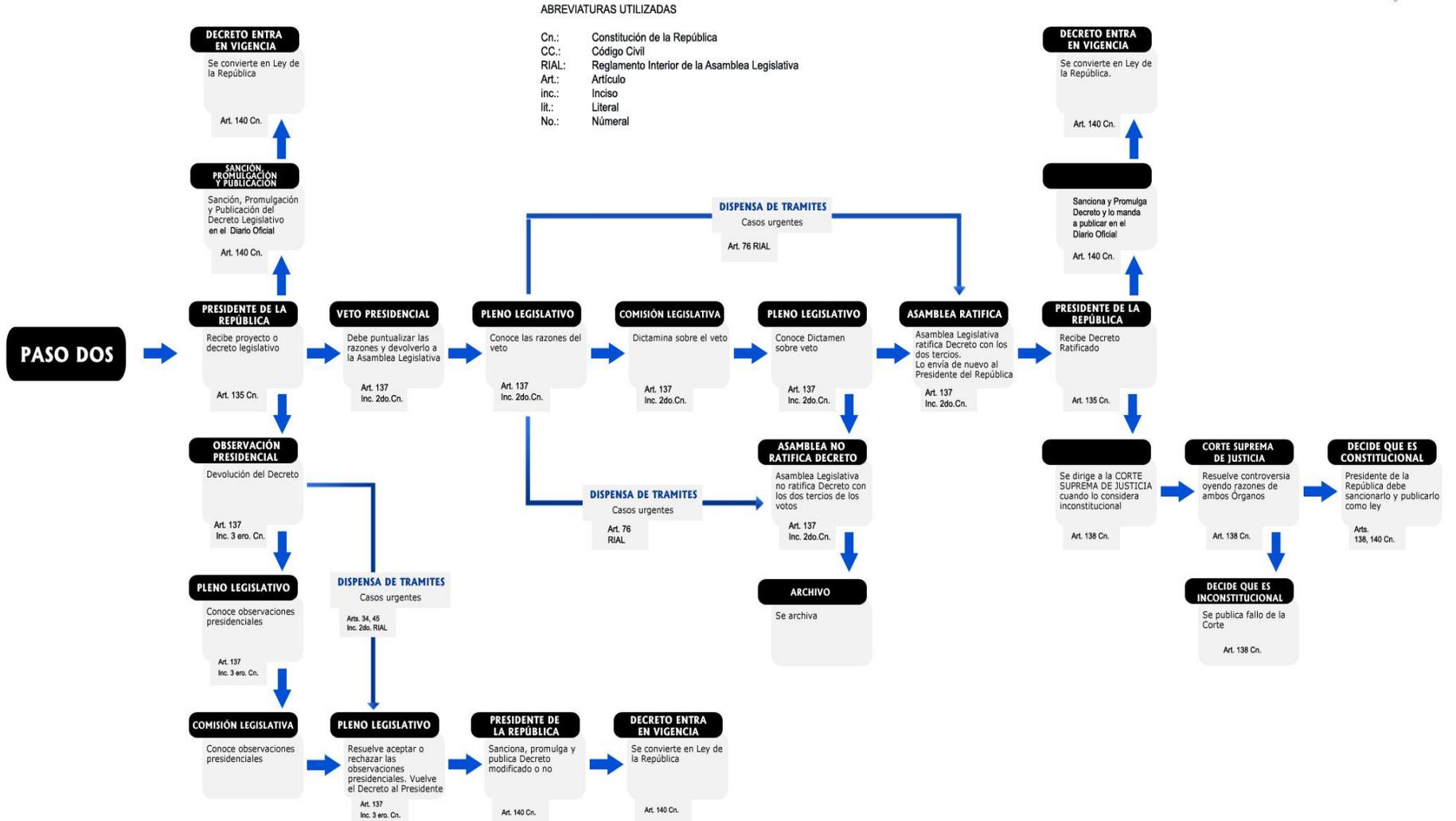
"... y a ella compete fundamentalmente la atribución de legislar."  
Art. 121 de la Constitución

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

Cn.: Constitución de la República  
CC.: Código Civil  
RIAL: Reglamento Interior de la Asamblea Legislativa  
Art.: Artículo  
inc.: Inciso  
lit.: Literal  
No.: Númeral



# Sanción, Promulgación, Observación, Veto y Vigencia de la Ley Presidencia de la República



## LEY REGULADORA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DEL ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS

**Materia:** Derecho Tributario **Categoría:** Derecho Tributario

**Origen:** ORGANO LEGISLATIVO **Estado:** VIGENTE

**Naturaleza :** Decreto Legislativo

**Nº:** 640

**Fecha:**22/02/1996

**D. Oficial:** 47

**Tomo:** 330

**Publicación DO:** 07/03/1996

**Reformas:** (8) Decreto Legislativo No. 239 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009. **NOTA\***

**Comentarios:** La presente Ley tiene por objeto regular aspectos relativos al funcionamiento, registros sanitarios, controles de calidad, pago de impuestos y garantía al consumidor, relacionados con la producción, elaboración y venta de alcohol etílico o industrial, de alcohol, metílico, isopropílico, butílico, bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, tanto nacionales como importados, sin perjuicio de las demás disposiciones relativas a esas materias que les sean aplicables.

---

**Contenido;**

DECRETO Nº 640.-

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

I.- Que las disposiciones legales vigentes relativas a la producción y comercialización de alcohol y bebidas alcohólicas además de su antigüedad, proliferación y complejidad, adolecen de vacíos evidentes que no permiten a las autoridades competentes realizar los controles efectivos, uniformes y objetivos para evitar prácticas en detrimento de la salud pública y de la recaudación fiscal;

II.- Que tales disposiciones, por otra parte, obstaculizan la comercialización legítima del alcohol y bebidas alcohólicas a nivel nacional;

III.- Que la normativa tributaria aplicable a dichos productos da por resultado una estructura impositiva que conlleva discriminación entre las bebidas alcohólicas, mientras encarece los procesos industriales que utilizan al alcohol como insumo, y

IV.- Que tomando en cuenta que las normas vigentes ya no responden a las condiciones, ni a los problemas que existen en la vida real, se hace necesario y conveniente actualizar el marco jurídico que regula a la industria de alcohol y bebidas alcohólicas en nuestro país.

POR TANTO,

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio de los Ministros de Hacienda y de Salud Pública y Asistencia Social, y de los Diputados Carmen Elena Calderón de Escalón, Roberto Edmundo Viera, Jorge Alberto Villacorta, Alfonso Arístides Alvarenga, Salvador Rosales Aguilar, Juan Duch Martínez, Francisco Guillermo Flores, Sonia Aguiñada Carranza, Norma Fidelia Guevara de Ramirios, Alejandro Dagoberto Marroquín, David Acuña, Humberto Centeno, Eusebio Pleitez, Juan Miguel Bolaños, Oscar Morales, Mauricio Quinteros y Gerardo Suvillaga.

DECRETA la siguiente:

**LEY REGULADORA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DEL ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS.**

**TITULO I**

**PRINCIPIOS GENERALES**

**CAPITULO I**

**OBJETO DE LA LEY**

Art. 1.- La presente Ley tiene por objeto regular aspectos relativos al funcionamiento, registros sanitarios, controles de calidad, pago de impuestos y garantía al consumidor, relacionados con la producción, elaboración, y venta de alcohol etílico o industrial, de alcohol metílico, isopropílico, butílico, bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, tanto nacionales como importados, sin perjuicio de las demás disposiciones relativas a esas materias que les sean aplicables.

Para los efectos de la presente Ley. las bebidas alcohólicas destiladas. cervezas y otras bebidas alcohólicas fermentadas, en lo sucesivo se les denominara bebidas alcohólicas. Y cuando se refieren a salarios mínimos mensuales, se entenderá que se refieren a los del comercio.

Los productos que contengan alcohol etílico y que sean considerados como medicamento por la autoridad competente serán regulados por el Consejo Superior de Salud Pública. (7)

Art. 2.- Lo relativo a la recaudación de impuestos y derechos fiscales será competencia del Ministerio de Hacienda.

La aplicación de la presente Ley será competencia de los Ministerios de Salud Pública y Asistencia Social, de Hacienda, de los Concejos Municipales y el Consejo Superior de Salud Pública, según lo establecido en la presente Ley, de manera individual o conjuntamente según sea el caso.

Las instituciones a que se refiere el inciso anterior, podrán en el ejercicio de sus facultades, solicitar el apoyo de la Policía Nacional Civil y esta deberá proporcionarlo. La Policía Nacional Civil se encuentra facultada para actuar como órgano auxiliar, en las inspecciones, operativos o fiscalizaciones que estas realicen.

La fiscalización, inspección, investigación y control del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias, así como la liquidación y recaudación de impuestos y derechos fiscales será competencia del Ministerio de Hacienda por medio de las Direcciones Generales de Impuestos Internos, de la Renta de Aduanas y de Tesorería, conforme a las atribuciones, facultades y competencias legales que correspondan a cada una de ellas. (7)

Art. 3.- Para efectos de esta Ley, se considerarán bebidas alcohólicas aquellas que contengan alcohol etílico potable en una proporción mayor del cero punto cinco por ciento (0.5%) en volumen. (7)

## **CAPITULO II**

### **CLASIFICACION Y CALIDAD DE LOS ALCOHOLES**

Art. 4.- Para los efectos de la presente Ley, se denomina alcohol al producto principal de la fermentación y destilación de los mostos azucarados o amiláceos que han sufrido el proceso llamado de fermentación alcohólica y tal denominación se aplica única y exclusivamente al etílico llamado también etanol.

Art. 5.- El alcohol se clasifica en potable y no potable.

El alcohol potable considerado apto para el consumo humano, es aquel que puede utilizarse para la elaboración de bebidas alcohólicas y medicamentos propios por ingestión directa o para análisis de laboratorio utilizado para reactivos químicos y asepsia. (7)

El alcohol potable es el alcohol etílico al que se le priva de sus impurezas por un proceso de destilación fraccionada, llamado rectificación, o el alcohol que se obtiene directamente por un proceso de separación y purificación a la vez.

El Reglamento de la presente Ley especificará los requisitos, que serán exigidos para los propósitos del control de calidad de los alcoholes destilados y las bebidas alcohólicas. Los tipos de impurezas, así como sus contenidos máximos y mínimos se establecerán en las Normas Salvadoreña Obligatorias (NSO) que emita el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT). (7)

Alcohol no potable es aquel alcohol que por su naturaleza no puede ser para consumo humano.

Alcohol desnaturalizado es aquel alcohol etílico al que se le han agregado sustancias denominadas desnaturalizantes para convertirlo en un producto no apto para el consumo humano.

Se consideran no potables el alcohol etílico desnaturalizado, además los alcoholes tales como el metílico, isopropílico y butílico. (7)

Art. 6.- El proceso de desnaturalización deberá ser realizado por el fabricante de alcohol en sus instalaciones y no podrá venderse ningún producto de alcohol para fines medicinales de uso externo o industriales, sin que se haya cumplido con este requisito.

Los productos desnaturalizantes deberán reunir las condiciones y requisitos técnicos establecidos en las Normas Salvadoreñas Obligatorias (NSO). Tales productos desnaturalizados se encuentran especificados en las Normas antes referidas.

El importador de alcohol desnaturalizado, deberá cumplir con los requisitos que establece esta Ley que le sean aplicables. (7)

Art. 7.- Los destilados podrán ser adicionados de sustancias naturales incluida el agua, cuando así lo requiera la bebida a obtener.

Los aguardientes deberán usar el nombre del producto del cual provienen, pudiendo llevar además, la denominación típica empleada en el país de origen.

## **TITULO II**

### **DE LAS FABRICAS Y DE LOS CONTROLES DE CALIDAD**

#### **CAPITULO I**

##### **REQUISITOS PARA INSTALAR FÁBRICAS**

Art. 8.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social será el encargado de conceder permisos para instalar fábricas de alcohol y bebidas alcohólicas.

Toda solicitud para instalar nuevas fábricas deberá presentarse acompañada de la documentación siguiente:

1. Copia Certificada de la Escritura Social si el solicitante fuera persona jurídica; o

para una persona natural la documentación respectiva de Identidad y en ambos casos que demuestren el dominio.

2. Localización exacta del lugar donde estaría instalada la fábrica;
3. Lista de materias primas a usar.
4. Fuentes de agua que abastecerán las fábricas y métodos de control y tratamiento de vertidos;
5. Lista de productos que fabricarán y volumen de producción estimado; y
6. La documentación respectiva que acredite la autorización de calificación del lugar por parte de la oficina de Planificación del Area Metropolitana de San Salvador (OPAMSS), o para las zonas fuera del área Metropolitana por parte de la entidad competente en la jurisdicción respectiva y por las Alcaldías conjuntamente con el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social en el resto del país.

Art. 9.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social una vez recibida la solicitud con los anexos a que se ha hecho referencia en el artículo anterior la aceptará si estuviere completa, pero si faltare algún requisito prevendrá al solicitante para que lo subsane.

Art. 10.- Una vez aceptada la solicitud y subsanadas las recomendaciones del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, este concederá el permiso de instalación solicitado, en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la fecha en que se haya cumplido los requisitos y asignará un número de registro al fabricante que lo facultara para operar.

Si vencido dicho plazo no se ha dado respuesta a la solicitud, se aplicará sanción administrativa al responsable.

En caso que las instalaciones de la fábrica se trasladen, así como cuando existan modificaciones o agregados en las materias primas que se utilizaran o en los productos que se fabricarán, deberá solicitarse nuevamente el permiso a que se refiere el Art. 8 de esta Ley, para lo cual se adjuntará la información siguiente:

- a) En el caso de traslado de la fábrica, la nueva información correspondiente a los números 2,3,4,5 Y 6 a que se refiere el Art. 8 de la presente Ley y cualquier otra información que el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social estime pertinente.
- b) En el caso de modificaciones o agregados en las materias primas, se deberá agregar la información relativa a los números 3, 4 y 5 a que se refiere el Art. 8 de la presente Ley, que guarden correspondencia con los nuevos procesos o procedimientos respecto a las materias agregadas a los productos que se fabricaran, además cualquier otra información que el referido Ministerio estime pertinente. (7)

Art. 11.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social llevará un Registro de las fábricas e importadores de alcohol potable o no potable y bebidas alcohólicas autorizadas en el país, en el cual se harán constar lo siguiente:

- a) El nombre del fabricante o importador;
- b) La dirección del establecimiento;
- c) La producción o importación y venta mensual de la misma;
- d) El tipo de productos y sus respectivos contenidos alcohólicos; y.
- e) Cualquier otra información que el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social estime pertinente.

Para los efectos del presente artículo, los fabricantes e importadores deberán enviar en el mes de enero de cada año al citado Ministerio, un informe que actualice los datos contenidos en su registro, y especialmente en lo referente a su producción, importación y ventas.(7)

Art. 12.- Los recintos o sectores destinados a los procesos de fabricación, elaboración o envasamiento deberán reunir los requisitos establecidos por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social en el Reglamento respectivo.

## **CAPITULO II**

### **CONTROL DE CALIDAD DE LOS ALCOHOLES POTABLES y DESNATURALIZADOS**

Art. 13.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social deberá velar por el cumplimiento de la presente Ley en todo lo relativo a los controles de calidad de los alcoholes potables y no potables por lo que tendrá las siguientes facultades y atribuciones:

- a) Fiscalizar el cumplimiento de las normas de control de calidad que establece la presente Ley; su Reglamento y las Normas Salvadoreñas Obligatorias (NSO); (7)
- b) Establecer los métodos de análisis que deban emplear los laboratorios para emitir sus informes y autorizarlos de conformidad a lo establecido en el siguiente artículo;
- c) Autorizar las sustancias que deben utilizarse en la desnaturalización del alcohol. de acuerdo alas Normas Salvadoreñas Obligatorias (NSO) o el reglamento de la presente Ley; (7)

d) Realizar las inspecciones que sean necesarias y aplicar las sanciones tanto a fabricantes e importadores como a vendedores y usuarios de alcohol por las violaciones a la presente ley relacionadas con la calidad del producto; (7)

e) Conocer de los trámites administrativos y tramitar los recursos interpuestos contra los fallos pronunciados por el citado Ministerio;

Sin perjuicio de las facultades otorgadas al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, la Dirección General de la Renta de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, en el ejercicio de las facultades de fiscalización podrán verificar el contenido del grado alcohólico al momento del ingreso del producto al país, en las aduanas correspondientes, en las fábricas, bodegas, centros de almacenamiento, acopio o cualquier otro establecimiento, sea que se trate de alcohol o bebidas alcohólicas, conforme a la competencia que corresponde a una u otra Dirección General. (7)

Las diferencias que determinen los delegados o auditores de la Direcciones referidas, entre el grado alcohólico señalado en las declaraciones de mercancías, demás documentos aduanales o etiquetas de los productos, registros; facturas y demás comprobantes, con el constatado por ellos, servirán para determinar de oficio los impuestos que correspondan en atención a la competencia de cada Dirección y se harán de conocimiento del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social para que dicho Ministerio ejerza las acciones legales que correspondan. En el caso anterior no aplica la reserva de información establecida en el Art. 28 del Código Tributario. (7)

En caso que sean los inspectores del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social los que determinen las diferencias citadas, el Ministerio en referencia deberá informar a la Dirección General de Impuestos Internos cinco días hábiles después de determinar las mismas, a efecto que dicha Dirección realice las comprobaciones pertinentes para verificar el correcto cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias. (7)

Art. 14.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social hará los análisis necesarios para comprobar la calidad de los productos objeto de la presente Ley, para tal efecto, dicho Ministerio tendrá su propio laboratorio o podrá solicitar los análisis respectivos del producto a otros laboratorios debidamente acreditados por el mismo Ministerio. En tal caso, los análisis realizados por el laboratorio serán válidos cuando el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social los valide para los efectos de la presente Ley.

Los análisis realizados por los laboratorios de la Dirección General de la Renta de Aduanas, serán validos para los efectos de la liquidación del impuesto de que trata esta Ley. La Dirección General de Impuestos Internos podrá solicitar a cualquiera, de las autoridades antes referidas análisis de laboratorio en el ejercicio de sus facultades y funciones, para lo cual estará exenta del pago de cualquier tasa, precio o costo. (7)

Cualquier laboratorio instalado en la República o en el extranjero podrá solicitar al señalado Ministerio que lo autorice para llevar a cabo dichos análisis, presentando para el efecto información adicional relativa al equipo con que cuenta el laboratorio, la experiencia del personal a su cargo y otra información que el Ministerio estime conveniente. El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social llevará un registro de los laboratorios autorizados.

Art. 15.- Los interesados podrán solicitar que el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social certifique la naturaleza, denominación, potabilidad, calidad y otras características de los productos. En todo caso las muestras de las partidas que se amparen con la certificación deberán ser captadas directamente por la entidad que deba efectuar dicha identificación.

Las certificaciones relativas al cumplimiento de las disposiciones de carácter fitosanitario o relativa a los orígenes de los productos, sólo podrán extenderse por dicho Ministerio.

Art. 16.- Los servicios de laboratorios prestados o contratados por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social causarán los costos que se fijen en el reglamento respectivo.

### **CAPITULO III**

#### **DE LAS INSPECCIONES DE LA CALIDAD DEL ALCOHOL POTABLE Y BEBIDAS ALCOHOLICAS**

Art. 17.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social podrá realizar las inspecciones que considere convenientes en las fábricas y bodegas de los productores de alcohol y productores, distribuidores y detallistas de bebidas alcohólicas, así como en los lugares en que los importadores tengan los aludidos productos. (7)

Los inspectores deberán identificarse con su respectiva tarjeta de Acreditación extendida por el Ministerio y dejarán constancia de su actuación en un acta que se levantará en el lugar de la inspección y que será firmada por el inspector y el dueño o el encargado de la fábrica o establecimiento respectivo. Si este último se negare a firmar, el inspector dejará constancia de esta circunstancia en el documento. Una copia del acta se entregará al interesado.

Art. 18.- El productor, importador, distribuidor o detallista de alcohol y/o bebidas alcohólicas que se negare a permitir la inspección mencionada en el artículo anterior, o no prestare la colaboración necesaria se hará acreedor a una suspensión temporal del permiso o licencia, que durará hasta que la inspección referida sea realizada.

El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social informará al Concejo Municipal respectivo sobre la negativa a permitir la inspección por parte del distribuidor o detallista, para que proceda a la suspensión temporal de la licencia y a la aplicación de la sanción correspondiente.

Para efectos de una aplicación efectiva de esta disposición, debe existir colaboración entre las instituciones e intercambio de información.(7)

Art. 19.- Los inspectores seleccionarán directamente muestras de los envases que se encuentran herméticamente sellados o de los recipientes que contengan el producto, en el volumen requerido para efectuar el análisis.

En el análisis de los referidos productos los inspectores del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social podrán especialmente practicar las diligencias siguientes:

- a) En el lugar del detallista: Verificar el producto envasado y sellado para conocer el contenido del producto, el volumen requerido y si se encuentra herméticamente sellado con su respectivo cierre de seguridad.
- b) En las fabricas de bebidas alcohólicas: Verificar el producto envasado, sellado herméticamente con cierre de seguridad y enviñetado, para conocer el volumen requerido, el porcentaje de alcohol volumétrico y el contenido del mismo.
- c) Fábricas de alcohol: Verificar muestras de alcohol etílico o desnaturalizado para conocer su contenido y si cumple los requisitos que las Normas Salvadoreñas Obligatorias o el Reglamento de esta Ley establecen.
- d) Droguerías, laboratorios, empresas industriales u otros usuarios de alcohol: Verificar muestras de alcohol etílico potable o no y desnaturalizado para conocer si cumple los requisitos que las Normas Salvadoreñas Obligatorias o el Reglamento de esta Ley establecen.

Las muestras serán captadas para efectos de registro sanitario, controles de calidad y contenido, denuncia 0 por cualquier otra circunstancia justificable, la que se hará constar en el acta respectiva. En el caso de la denuncia, la identidad del denunciante se reservara de forma confidencial. (7)

Art. 20.- Las muestras debidamente selladas, analizadas por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social y sus resultados y calificación técnica se harán constar en el informe.

Si el resultado fuere desfavorable el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social realizarán un segundo análisis a petición del interesado.

Art. 21.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, deberá notificar al interesado los resultados del análisis a más tardar cinco días hábiles después de haber sido captadas las muestras.

Si vencido dicho plazo no se haya dado respuesta al análisis se aplicará sanción administrativa al responsable.

Art. 22.- Si el análisis resultare desfavorable por deficiencias de calidad o por un contenido alcohólico distinto al señalado en la etiqueta respectiva, la partida efectada será retirada del mercado hasta que el productor, distribuidor o detallista responsable haya cancelado una multa equivalente al cien por ciento (100%) del valor de la partida. Si la falta detectada fuere susceptible de corregirse, la partida será devuelta al interesado para que éste pueda realizar, a satisfacción del Ministerio de Salud y Asistencia Social, las modificaciones indicadas. En caso contrario, la partida afectada será formalmente decomisada y destruida en presencia de un representante de la empresa respectiva no obstante si el representante no asistiere la destrucción se llevará a cabo y ésta se hará constar en el acta respectiva así como la ausencia del representante. En el acto, se elaborará un acta de "Decomiso y Destrucción del Producto", la cual será firmado por ambas partes, y en caso de ausencia del

representante legal o existiere negativa a firmar también se hará constar en la misma. En caso de reincidencia de este tipo de fallas, la licencia del responsable será suspendida.

En el caso del análisis a que se refiere el inciso anterior, si las diferencias en el contenido alcohólico se encontraran en un porcentaje inferior o superior al señalado en la etiqueta hasta en cero punto cinco por ciento, no procederá el decomiso y destrucción del producto, salvo cuando existieren deficiencias de calidad. (7)

Si el resultado desfavorable fuera grave, indicando un producto que se calificare como no apto para el consumo humano, además de recibir la multa citada en el inciso anterior el productor, distribuidor o detallista estará sujeto a las responsabilidades penales respectivas, y su licencia de productor o vendedor de alcohol o bebida alcohólicas será suspendida. En tales casos, el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social procederá a decomisar y destruir la partida del producto afectada en presencia de un representante de la empresa respectiva. En el acto, se elaborará un acta de "Decomiso y Destrucción del Producto", la cual será firmado por ambas partes.

### **TITULO III**

#### **DE LA COMERCIALIZACION**

##### **CAPITULO I**

#### **DE LOS ENVASES Y ETIQUETAS**

Art. 23.- Las bebidas alcohólicas deberán expendirse en envases debidamente sellados y etiquetados. En los envases o etiquetas no podrán incluirse menciones que no corresponda a la naturaleza verdadera del producto ni a su composición, calidad, cantidad, origen o procedencia.

Igualmente en la etiqueta deberá consignarse la denominación del tipo o clase de bebida alcohólica, tales como aguardiente, vodka, vino o whisky. Las dimensiones de la letra que se consigne en la etiqueta deben ser como mínimo de cinco milímetros de altura y el ancho no menor a un tercio de las dimensiones de su altura. (7)

Sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Ley sobre los requisitos de la etiqueta en los envases de las bebidas alcohólicas, el productor, importador y distribuidor deberán cumplir con lo establecido en la Ley de Protección al Consumidor y su Reglamento. así como con las Normas Salvadoreñas Obligatorias que en materia de etiquetado emita el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología sobre los productos en referencia. (7)

Art. 24.- El fabricante tendrá libertad para escoger el tipo de envase que utilizará para su producto, sujeto a la condición de que sean adecuados y garantes de la composición de la bebida alcohólica que comercialice.

Art. 25.- En la elaboración de bebidas alcohólicas deberán utilizarse envases herméticamente sellados que impidan la adulteración o falsificación del producto y la defraudación fiscal.

Art. 26.- Toda bebida alcohólica deberá ostentar una leyenda haciendo un llamado a la moderación en el consumo del producto en referencia, que dirá de la siguiente forma:

"El Consumo excesivo de este producto es dañino para la salud y crea adicción. Se prohíbe su venta a menores de 18 años".

El alcohol no potable deberá tener una leyenda que diga "Este producto no es apto para consumo humano". Y llevará impresa en la viñeta una calavera y el nombre del desnaturalizante que contiene.

El alcohol no potable deberá cumplir además con los requisitos establecidos en las Normas Salvadoreñas Obligatorias que emita el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. (7)

Art. 27.- Las etiquetas y envases de los productos contendrán además las siguientes especificaciones:

1. La escritura o la impresión será clara en todas sus partes y sus características fácilmente legibles
2. La fecha de fabricación de cada partida, N° de lote, el contenido volumétrico neto, y el contenido alcohólico.
3. El volumen del producto deberá expresarse en sistema métrico decimal corregido a una temperatura de 20° y la graduación alcohólica en por ciento en volumen. (7)
4. Los productos que contengan leche de origen animal, huevo o cualquier otro ingrediente que vuelva al producto perecedero, deberán cumplir con lo establecido en este mismo artículo y además incorporar la fecha de su vencimiento.
5. El nombre específico del producto, el del fabricante, el municipio donde está situada la fábrica y el Registro Sanitario con la leyenda REG. N° \_\_\_\_\_ D.G.S. El Salvador".
6. En el caso de los alcoholes y de las bebidas alcohólicas importadas contendrá además el nombre específico del importador y su número de registro.
7. Las bebidas alcohólicas destiladas serán envasadas para su comercialización al consumidor en envases no mayores de un mil setecientos cincuenta mililitros ( 1750 ml). (7)

## DE LAS VENTAS

Art. 28.- La venta y comercialización del alcohol etílico no potable, de carácter industrial, será libre siempre que se cumplan con los requisitos de la presente ley y las Normas Salvadoreñas Obligatorias y el que se ocupe para fines medicinales deberá comercializarse únicamente en lugares autorizados y supeditarse asimismo a las regulaciones establecidas en el Código de Salud y las Leyes respectivas. (7)

Art. 29.- La venta de las bebidas alcohólicas, con las restricciones establecidas en el Art. 32 de esta Ley es libre en toda la República, pero no podrán instalarse establecimientos comerciales dedicados exclusivamente a esta actividad a menos de 200 metros de edificaciones de salud, educativas, militares, policiales, iglesias, parques y oficinas de gobierno

Queda prohibido el consumo de todo tipo de bebidas alcohólicas en las estaciones de servicio de combustible o gasolineras.

El que permitiere el incumplimiento a lo establecido en el inciso anterior se sancionará con multa equivalente a diez salarios mínimos mensuales vigente para el sector industria y cierre por un plazo de 90 días del establecimiento.

La reincidencia será sancionada con multa de veinte salarios mínimos el cierre definitivo del establecimiento y la cancelación de la licencia respectiva.

Las municipalidades velarán por el cumplimiento de este artículo y resolverán en caso de controversia. (1) (5) (6)

Art. 30.- Para establecer cada venta de bebidas alcohólicas, el interesado deberá presentar una solicitud a la Alcaldía Municipal de la localidad con los siguientes requisitos.

1. Nombre de la autoridad a quien se dirige el escrito
2. Nombre y generales del solicitante
3. Dirección exacta del lugar donde estará situado el establecimiento
4. Parte petitoria
5. Lugar y fecha de la solicitud
6. Indicar el Numero de Identificación Tributaria (NIT), además en su caso el Numero de Registro de Contribuyente. Otorgados por la Dirección General de Impuestos Internos. (7)

La Municipalidad respectiva deberá resolver en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la fecha en que se presente la solicitud, si ésta llenase todos los requisitos. Notificando al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social lo resuelto con las razones debidamente fundamentadas.

Art. 31.- La licencia por cada establecimiento de venta deberá renovarse cada año, previo pago de la tarifa a la Alcaldía respectiva. Si el interesado no cancelare dicha tarifa en los primeros quince días del mes de enero de cada año, no podrá efectuar ese tipo de operaciones hasta que cancele el derecho correspondiente y será sancionado con una multa igual al cien por ciento (100%) del valor total de la tarifa de licencia por semana o fracción de atraso en el pago.

El establecimiento afectado no podrá continuar operando sino al haberse pagado la licencia y la multa de referencia.

Las Municipalidades llevarán un registro de los titulares de las licencias, así como de las sanciones a que se hagan acreedores.

Las municipalidades no podrán negar la renovación de las licencias a que se refiere el inciso primero de este artículo sin causa justificada. (5)

Art. 32.- Los fabricantes de bebidas alcohólicas harán las ventas de sus productos, debidamente envasados.

Los almacenes de bebidas alcohólicas y abarrotes no podrán vender bebidas alcohólicas nacionales o extranjeras por fracción o fuera de sus respectivos envases.

La licencia para vender bebidas alcohólicas para esta clase de establecimientos será el equivalente a un salario mínimo mensual urbano por cada puesto de venta por año.

La venta y comercialización de bebidas alcohólicas, de contenido alcohólico hasta seis por ciento (6%) en volumen es libre, y no requerirá de licencia o permiso alguno para su venta ni comercialización, respetando, para su consumo en lugares públicos el horario a que se refiere el inciso último de este artículo. Para los efectos de esta Ley, entiéndase como lugares públicos, todo espacio físico en el que las personas pueden ingresar, permanecer, circular y salir, sin más restricciones que las establecidas en las leyes y las que garantizan el orden público; inclusive todo aquel establecimiento donde se comercialicen o se consuman bebidas alcohólicas. (5)

No se permitirá la venta y consumo de bebidas alcohólicas en lugares públicos, a partir de las 02:00 horas hasta las 06:00 horas, durante los siete días de la semana en todo el territorio nacional. (5)

Art. 33.- Los restaurantes, bares, cafés, hoteles, clubes nocturnos y demás establecimientos similares podrán solicitar a las municipalidades licencias para vender bebidas alcohólicas fraccionadas.

Se establecen derechos anuales de las licencias referidas en el inciso anterior en el equivalente a un salario mínimo mensual asignado al sector comercio por cada puesto de distribución o venta anual.

Se prohíbe a cualquier persona que posea licencia para la comercialización o venta de bebidas alcohólicas envasadas o fraccionadas, tener en los locales o establecimientos en los que se venden o se comercializan las referidas bebidas, o en cualquier otro lugar, existencia de alcohol etílico, viñetas o etiquetas y cierres de tapón para bebidas alcohólicas.

Asimismo se prohíbe a cualquier persona natural o persona jurídica, poseer alcohol etílico potable sin que haya obtenido la debida autorización por parte de la autoridad correspondiente.

La Policía Nacional Civil verificara y garantizara que se de cumplimiento a las disposiciones contenidas en los dos incisos anteriores y realizara los decomisos y destrucción del producto correspondiente cuando se presenten esas circunstancias. (7)

### **CAPITULO III**

#### **DE LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES DE ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS**

Art. 34.- Los importadores de alcohol y de bebidas alcohólicas deberán cumplir con los requisitos siguientes:

a) Cuando se trate de importaciones de bebidas alcohólicas:

1. Presentar la declaración de mercancía o formulario aduanero respectivo, cumplir con los requisitos aduanales, pagar los aranceles respectivos y los impuestos correspondientes que se causen en la importación inclusive el establecido en esta Ley.
2. Acompañar al producto de un certificado de libre venta y pureza del país de origen, extendido por la autoridad oficial competente.
3. Registrar previamente en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, las bebidas alcohólicas a importar y cumplir con todos los requisitos que esta Ley y el Código de Salud exigen a los productos nacionales.

b) Cuando se trate de importaciones de alcohol etílico, alcohol puro o desnaturalizado, así como de alcohol metílico, isopropílico u otros alcoholes no potables que se utilicen para fines industriales:

1. Estar registrado en el Ministerio de Hacienda, tener autorizada la importación de cuota de alcohol etílico por la Dirección General de

Impuestos Internos y previamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social para importar el alcohol.

2. En el caso del alcohol puro o desnaturalizado, deberá venir acompañado de la certificación que ha sido desnaturalizado en el país de origen por el fabricante de alcohol.

3. En el caso del alcohol etílico para la elaboración de medicinas, bebidas alcohólicas y para otros fines industriales, deberá acompañarse de la certificación de análisis de control de calidad del país de origen. Igual requisito aplicara para la importación de alcohol metílico e isopropílico u Otros alcoholes no potables que se utilicen para fines industriales.

4. Al ingresar el alcohol metílico, isopropílico u otros alcoholes no potables, así como el alcohol puro o desnaturalizado a las fronteras de nuestro país, será trasladado a la aduana central de San Bartolo o en su caso hasta las instalaciones del importador, para lo cual el Administrador de Aduanas designara el custodio respectivo o dispondrá en su caso la colocación de sellos de seguridad. El costo del servicio de custodia hasta las instalaciones del importador, correrá a cargo de este.

5. Previo al desalmacenaje de los alcoholes, la Dirección General de la Renta de Aduanas, por medio de sus delegados verificara que cumple con las disposiciones de esta Ley, su Reglamento y la Norma Salvadoreña Obligatoria, sin perjuicio del pago de aranceles y de los impuestos que legalmente correspondan.

6. Si como resultado de la verificación se detecta que el alcohol que ingresa al país no se encuentra desnaturalizado según su destino final; no se encuentra puro o no ostenta la calidad de no potable de conformidad a la documentación aduanal, la Dirección General de la Renta de Aduanas impondrá las sanciones administrativas que correspondan, o en su caso al constituir infracciones aduaneras penales, dicha Dirección deberá dar cumplimiento a lo establecido en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. (7)

Art. 35.- El producto importado deberá registrarse previamente en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social y cumplirá con todos los requisitos que esta Ley y el Código de Salud exigen a los productos nacionales.

Art. 36.- Las normas de origen se regularán de acuerdo a los criterios técnicos contenidos en los convenios internacionales que han sido suscritos y ratificados por El Salvador.

Art. 37.- Las exportaciones de bebidas alcohólicas producidas en el país serán libres, y no pagarán el impuesto establecido en esta Ley.

Los beneficiarios del régimen aduanero de tiendas libres están obligados a adherir en el envase de las bebidas alcohólicas que se comercialicen en sus establecimientos, una

etiqueta que ostente la leyenda siguiente: "Para comercialización exclusiva en tiendas libres".

Los viajeros y transeúntes que ingresen al país por' vía terrestre tendrán derecho a ingresar libre de impuestos por una sola vez, en un mismo mes, un máximo de dos litros de bebidas alcohólicas. (7)

## **CAPITULO IV**

### **DE LOS REGISTROS**

Art. 38.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, y las Municipalidades de la localidad llevarán un registro de los establecimientos comerciales donde se vendan bebidas alcohólicas, ya sean envasadas o fraccionadas.

Art. 39.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social también llevará un registro de usuarios de alcohol etílico no potable, con el propósito de establecer un mecanismo de auditoría que permita determinar los usos del alcohol.

Art. 40.- El registro de usuarios de alcohol etílico no potable incluirá:

1. Nombre del usuario
2. Dirección del Establecimiento
3. Productos fabricados y su contenido alcohólico
4. Tipo de desnaturalización empleado y fórmulas que utilizan en el caso del alcohol para fines industriales.

Art. 41.- Las fábricas de alcohol etílico llevarán por su parte un registro de las ventas que hagan de alcohol etílico potable y no potable.

Se prohíbe la venta del alcohol a usuarios que no estén debidamente registrados en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

Art. 42.- Los usuarios que utilicen el alcohol etílico como materia prima, llevarán un registro mensual con la siguiente información:

1. Inventario de alcohol al inicio del mes.

2. Compras de alcohol durante el mes.
3. Volumen de alcohol utilizado en la producción, especificando tipos de productos y contenido de alcohol.
4. Inventario de alcohol al final del mes.
5. Inventario por producto al inicio del mes.
6. Ventas por producto en el mes.
7. Inventario por producto al final del mes.

Las mermas en las bebidas alcohólicas no podrán exceder el 1.5 por ciento.

#### **TITULO IV**

#### **DE LOS IMPUESTOS, SANCIONES Y PROCEDIMIENTOS**

#### **CAPITULO I**

#### **HECHO GENERADOR, MOMENTO EN EL QUE SE CAUSA EL IMPUESTO, IMPUESTO, TASA O ALICUOTA**

Art. 42-A.- Constituyen hechos generadores del impuesto que establece esta ley, la producción y la importación de bebidas alcohólicas, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos en mención para uso o con sumo personal del productor, socios, accionistas, directivos, apoderados, asesores, funcionarios o personal de la empresa, grupo familiar de cualquiera de ellos o de terceros. (7)

Se consideran retiradas o desafectadas, todas las bebidas alcohólicas que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio. (7)

No se reputan retirados o desafectados de las empresas los productos que faltaren en los inventarios, que el sujeto pasivo justificare o comprobare como atribuibles a caso fortuito, fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades o actividades normales del negocio y que no excedan en ningún caso del 1.5% de las unidades producidas en el mes. (7)

Art. 42-B.- En el caso de la producción de bebidas alcohólicas, el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de la salida de la fábrica, de las

bodegas, centros de almacenamiento o de acopio, o de cualquier otro establecimiento de los referidos productos, en el que el productor los almacene. (7)

En el caso de la importación de los productos aludidos en el inciso anterior, se entenderá ocurrido y causado el impuesto al momento que tenga lugar su importación. (7)

En el caso del retiro o desafectación de tales bienes, se entiende causado el impuesto en la fecha de su retiro o desafectación. De no poder determinarse la fecha de su retiro o desafectación, la Administración Tributaria estará facultada para aplicar lo dispuesto en el artículo 193 del Código Tributario. (7)

Art. 42-C. Cuando el productor, importador, distribuidor, intermediario, detallista o cualquier agente económico, vendan al público bebidas alcohólicas a precios superiores al precio sugerido al público consignado en el envase, barril u otro tipo de empaque de las bebidas alcohólicas, dichos sujetos tendrán la obligación de presentar la declaración y pagar el impuesto ad-valorem por el diferencial de precio. (8)

En el caso del inciso anterior, se deberá presentar la declaración de liquidación del impuesto, los primeros diez días hábiles del mes siguiente del que salieron de su respectivo inventario las bebidas alcohólicas. Para el caso de los distribuidores, intermediarios, detallistas o cualquier otro agente económico, la obligación de liquidar el impuesto será únicamente respecto de los períodos en los cuales haya acontecido el supuesto referido. El importador y productor, liquidaran el impuesto en sus respectivas declaraciones. (8)

También constituye hecho generador del impuesto ad-valorem regulado en la presente Ley, las bebidas alcohólicas que los sujetos detallados en este artículo retiren de sus inventarios, concurriendo el supuesto legal regulado en el inciso primero de esta disposición. (8)

En este caso el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de salir de su inventario los productos. (8)

Art. 43.- Para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas se establecen los siguientes gravámenes: (8)

- a) Impuesto ad-valorem; y, (8)
- b) Impuesto sobre el contenido alcohólico. (8)

La tasa o alícuota del impuesto ad-valorem será el cinco por ciento (5%). Dicha tasa se aplicará sobre: (8)

- i) El precio de venta sugerido al público, declarado por el productor o importador a la Administración Tributaria. (8)

ii) El diferencial de precio, cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público. (8)

El precio declarado de venta sugerido al público, señalado en el inciso anterior como base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases no retornables, los márgenes de utilidad de los agentes económicos hasta que llegue el producto al consumidor final, excluyendo los impuestos establecidos en la presente Ley, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el valor de los envases retornables. (8)

Además de lo anterior, para los productos importados, el precio de venta sugerido al público deberá incluir el precio CIF, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios que sean liquidados en la póliza de importación, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentren diferidos o afianzados. (8)

Se entenderá por precio de venta sugerido al público, el precio de venta sugerido al consumidor final de las bebidas alcohólicas; no se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor, intermediario, detallista, o a cualquier otro agente económico distinto al que vende las bebidas alcohólicas al consumidor final, ni el que se determine en la transferencia de dominio de los productos afectos que realice el productor o importador de bebidas a sujetos relacionados. Se entenderá por sujetos relacionados lo establecido en el Código Tributario. (8)

El impuesto sobre el contenido alcohólico será aplicado en dólares de los Estados Unidos de América, tomando como referencia la clasificación arancelaria de acuerdo al detalle siguiente: (8)

(8)

PARTIDA ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	ALÍCUOTA A APLICAR POR CADA UNO POR CIENTO EN VOLUMEN DE ALCOHOL POR LITRO DE BEBIDA (\$)
22.03.00.00	Cerveza de Malta	0.0825
22.04	Vino de Uvas Frescas, incluso encabezado; Mosto de uva excepto de la partida 20.09:	
22.04.10.00	Vino Espumoso	0.0850

22.04.20	Los demás vinos; mosto de uva en el que la fermentación se ha impedido o cortado añadiendo alcohol:	
22.04.21.00	En recipientes con capacidad igual o inferior a 2 litros	0.0850
22.04.29.00	Los demás.	0.0850
22.04.30.00	Los demás mostos de uva	0.0850
22.05	Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas:	
22.05.10.00	En recipientes con capacidad inferior o igual a 2 litros.	0.0850
22.05.90.00	Los demás	0.0850
22.06.00.00	Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, agua, miel); mezcla de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas no expresadas ni comprendidas en otra parte.	0.0850
22.08	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas:	
22.08.20	Aguardiente de vino o de orujo de uvas:	
22.08.20.10	Con grado alcohólico volumétrico superior o igual a 60% vol	0.0850
22.08.20.90	Otros	0.0850
22.08.30	Whisky:	
22.08.30.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol	0.16
22.08.30.90	Otros	0.16
22.08.40	Ron y demás aguardientes de caña:	
22.08.40.10	Ron: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol	0.0850
	Ron: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol	0.0850
22.08.40.90	Otros	0.04
22.08.50.00	Gin y Ginebra	0.16
22.08.60	Vodka:	

22.08.60.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol.	0.0850
22.08.60.90	Otros: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol. Otros: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol.	0.0850 0.0850
22.08.70.00	Licores	0.16
22.08.90	Los demás:	
22.08.90.20	Aguardientes obtenidos por fermentación y destilación de mostos de cereales, con grado alcohólico volumétrico superior a 60%.	0.0850
22.08.90.90	Otros	0.0850

El impuesto al contenido alcohólico a que se refiere esta ley se determinará aplicando la alícuota que corresponda a cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida o por la proporción de bebida correspondiente. (8)

Las bebidas alcohólicas estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece este artículo, cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique. La regla anterior también es aplicable cuando se cree una nueva partida arancelaria. (8)

Los productores o importadores de bebidas alcohólicas, son sujetos pasivos del impuesto, y deberán consignar de manera separada en los comprobantes de crédito fiscal que emitan, el monto del impuesto sobre el contenido alcohólico y ad-valorem correspondiente; asimismo son sujetos pasivos los mencionados en el artículo 42-C de esta ley. (8)

Los impuestos de que trata esta Ley pagados al momento de la importación de materias primas e insumos para la producción de bebidas alcohólicas, podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas en el período tributario respectivo. (8)

Para efectos del cálculo de los impuestos regulados en esta ley, se deberán excluir las exportaciones de bebidas alcohólicas correspondientes al mismo período de su producción. En el caso que la exportación se realice en períodos posteriores al correspondiente período tributario de la producción, o en su caso se hubiere pagado impuesto a la importación por las bebidas exportadas, los impuestos pagados podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las bebidas alcohólicas en períodos tributarios posteriores al de su producción o importación. (8)

En el caso que los valores de impuestos acreditados excedieren al impuesto causado en un período tributario, el productor tendrá derecho a acreditarlo de los impuestos causados por la producción de bebidas alcohólicas en futuros períodos tributarios, lo que deberá informar a la Administración Tributaria, previa a su acreditación en el período tributario correspondiente. (1) (2) (7) (8)

Art. 43-A. Los productores de los bienes gravados a que se refiere esta ley, deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos en el mes de enero de cada año,

una lista de precios sugeridos de venta al público, vigentes a la fecha de presentación de dicha lista mediante formularios, o a través de medios magnéticos o electrónicos y con los requisitos e información que la referida Dirección General disponga, especificando la fecha a partir de la cual regirán los precios, así como la clase de bebida, la unidad de medida y las marcas comerciales. (8)

Los importadores deberán presentar a la Dirección General de Aduanas una lista de precios sugeridos de venta al público por cada importación. No podrá efectuarse importación de las bebidas alcohólicas a que se refiere esta Ley, si no hubiere presentado la declaración de la lista de precios correspondiente. (8)

En todos los casos, las listas de precios tendrán carácter de declaración jurada y serán aplicables para los impuestos, específico y ad-valorem. (8)

Las listas de precios deberán modificarse cuando se produzca o importe un nuevo producto o cuando exista modificación en el precio sugerido de venta al público. Dicha modificación deberá ser informada diez días hábiles siguientes a la fecha en que se modifiquen los precios de venta sugeridos al público, especificando la fecha a partir de la cual regirán los precios, así como la clase de bebida, la unidad de medida y las marcas comerciales. (8)

A las bebidas alcohólicas referidas en esta ley, producidas en el país, el productor les deberá consignar en forma impresa en los envases, barriles u otro tipo de empaque que las contengan, el precio de venta sugerido al público. En el caso de las bebidas alcohólicas importadas, el precio de venta sugerido al público, el importador deberá colocarlo mediante etiqueta en cada envase u otro tipo de empaque que las contengan. (8)

Se faculta a la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, dentro de sus competencias legales, para emitir las disposiciones administrativas respecto a la determinación de los equivalentes de precios de venta al público de aquellos productos que son comercializados en barriles u otros tipo de depósitos, que no son los que se utilizarán para ser transferidos al consumidor final. (8)

## **CAPITULO II**

### **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Art. 44.- Los productores o fabricantes de alcohol, de bebidas alcohólicas, así como los importadores de los productos referidos se encuentran obligados a registrarse como tales ante la Dirección General de Impuestos Internos en el Registro Especial de Fabricantes e Importadores de Alcoholes y bebidas alcohólicas que al efecto llevará la Dirección General de Impuestos Internos.

La obligación a que se refiere el inciso anterior también es aplicable a los expendedores, distribuidores o detallistas de los mencionados productos, así como a las empresas industriales, farmacéuticas o laboratorios usuarias de alcohol etílico como materia prima.

La obligación de registrarse deberán cumplirla los sujetos a que se refiere este artículo, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha en la que fueron concedidos los permisos o licencias respectivas según sea el caso, por parte del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social o de la Municipalidad.

Para ese efecto, se adoptará como número de registro el que corresponda al Número de Registro de Contribuyente (NRC), al que se agregará un distintivo que permita identificar la calidad que ostenta el sujeto pasivo.

Cuando por cualquier circunstancia, un sujeto inscrito en el Registro Especial a que se refiere este artículo, cese operaciones o actividades, deberá informar mediante formulario a la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que cese operaciones o actividades, a fin de que se desinscriba de dicho Registro.  
(1) (7)

Art. 45.- Para efectos de esta Ley, el periodo tributario será de un mes calendario, en consecuencia, los productores de bebidas alcohólicas sujetos al pago del impuesto a que se refiere esta ley, deberán presentar mensualmente una declaración jurada que contenga la información de las operaciones gravadas y exentas realizadas en cada periodo tributario, en la cual dejen constancia de las operaciones realizadas.

La referida declaración jurada, deberá presentarse consignando además de las operaciones antes citadas, los datos que requiera la Dirección General de Impuestos Internos, en los formularios que proporcionara para tal efecto, en medios físicos, magnéticos o electrónicos.

Asimismo los productores de bebidas alcohólicas, deberán presentar junto a la declaración jurada mensual un informe en formulario físico, o a través de medios magnéticos o electrónicos según lo disponga la Dirección General de Impuestos Internos, que contenga los datos siguientes:

- a) La marca o denominación;
- b) Contenido de grado alcohólico en porcentaje de volumen y corregido a 20°;
- c) N° de partida arancelaria a que corresponde el producto;
- d) Volumen en mililitros;
- e) Inventario inicial;
- f) Producción del mes;
- g) Disponibilidad;
- h) Exportaciones;
- i) Ventas internas;

- j) Retiros o desafectaciones;
- k) Devoluciones sobre ventas;
- l) Inventario final;
- m) Unidades sujetas;
- n) Base imponible;
- o) Impuesto específico;
- p) Impuesto ad-valorem. (8)

Los importadores también deberán presentar un informe dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente de realizadas las importaciones respectivas, conteniendo la información relativa a los literales a), b), c), d), n), o) y p) del inciso anterior y las unidades importadas; en formulario físico, o a través de medios magnéticos o electrónicos según lo disponga la Dirección General de Impuestos Internos. (8)

La obligación de presentar la declaración a que hace referencia el inciso primero subsiste aunque no se hayan realizado operaciones durante el periodo tributario.

Las declaraciones modificatorias se registrarán por lo dispuesto en el Código Tributario. (7)

Art. 45-A.- La declaración jurada incluirá el pago del impuesto y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería o en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en los primeros diez días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente. (7)

El impuesto sobre las importaciones deberá ser liquidado ante la Dirección General de la Renta de Aduanas en el mismo acto en que se determinen los derechos aduaneros y el pago realizado en las Colecturías de la Dirección General de Tesorería, en los Bancos o en cualquier otra institución financiera autorizada por el Ministerio de Hacienda. (7)

El pago del impuesto, contenido en esta Ley, por los sujetos pasivos, no constituye renta gravable ni costo o gasto deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta. (7)

La omisión en el pago del impuesto a que se refiere esta Ley en dos o más periodos tributarios sucesivos o alternos durante un año calendario dará lugar a la suspensión definitiva de la licencia o permiso que concede el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social o la Municipalidad, La Dirección General de Impuestos Internos informará al Ministerio en referencia de tal situación. En este caso no aplicará la Reserva del Art. 28 del Código Tributario. (7)

Art. 45-B.- Los importadores, las empresas industriales, farmacéuticas o laboratorios usuarios de alcohol etílico, deberán solicitar anualmente dentro del mes de enero de cada

año, a la Dirección General de Impuestos Internos, autorización de la respectiva cuota de alcohol a importar o adquirir. (7)

Dichas solicitudes deberán efectuarse por medio de los formularios que la referida Dirección General proporcione y serán resueltas dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud. (7)

La autorización a que se refiere este artículo deberá ser presentada al momento de la importación o de ser realizada la compra del producto, según cual sea el caso que se presente. (7)

Tanto los productores de alcohol, como la Dirección General de la Renta de Aduanas, se encuentran obligados a solicitar a los usuarios o importadores de alcohol, la referida autorización y confirmar su existencia en la pagina electrónica de Internet del Ministerio de Hacienda o en cualquier otro medio que la Dirección General de Impuestos Internos establezca. (7)

Los productores de alcohol o importadores de alcohol etílico, así como los importadores de alcohol metílico, isopropílico o butílico, deberán anotar en el original y copias del Comprobante de Crédito Fiscal que emitan por las ventas que realicen, el Número de Autorización otorgado por la Dirección General de Impuestos Internos y el Número de Registro otorgado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. (7)

Art. 45-C.- Estarán obligados a llevar registro especial de control de inventarios de manera permanente independientemente del sistema de control de inventarios que hayan adoptado, las personas siguientes:

- a) Los productores de alcohol etílico, importadores de alcohol etílico, metílico, isopropílico o butílico, los productores de bebidas alcohólicas, las empresas industriales, farmacéuticas o laboratorios usuarios de tales alcoholes; y
- b) Los productores e importadores de bebidas alcohólicas.

El registro de control de inventarios a que se refiere este artículo deberá cumplir en todo caso, con las especificaciones mínimas que a continuación se enuncian:

Para quienes se encuentren comprendidos en el literal a) de este artículo:

1. Fecha de la operación;
2. Descripción de las operaciones, detallando si la operación consiste en producción, importación, compra, consumo, venta .retiro o desafectación;
3. Número de documento que respalda las entradas y salidas de alcohol;

4. Nombre del proveedor local o extranjero del alcohol y Número de Identificación Tributaria en caso de ser proveedor local;
5. Saldo al inicio del periodo de unidades de alcohol a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
6. Unidades de alcohol comprado, producido o importado a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
7. Unidades de alcohol utilizadas, vendidas o retiradas a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
8. Saldo al final del periodo de unidades de alcohol a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.

Para quienes se encuentren comprendidos en el literal b) de este artículo:

- I. Los mismos requisitos de los numerales I, 2 y 3, establecidos en el inciso anterior, así como las devoluciones respecto de las bebidas alcohólicas;
- II. Identificación de lote de producción;
- III. Nombre del proveedor, en caso de las bebidas importadas;
- IV. Saldo al inicio del periodo de unidades de bebidas producidas o importadas, según su presentación y a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
- V. Unidades producidas o importadas según su presentación y a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
- VI. Unidades vendidas de bebidas producidas o importadas, retiradas o desafectadas de los inventarios por cualquier causa, a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C.
- VII. Saldo de unidades de bebidas al final del período producidas o importadas según su presentación a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C:
- VIII. El impuesto específico que corresponde a cada operación.

El registro especial a que se refiere este artículo deberá llevarse como parte del registro especial de control de inventarios que estipula el artículo 142 del Código Tributario.

Dicho registro deberá reflejar en cualquier momento la existencia actualizada del inventario.(7)

Art. 45-D.- Los productores de alcohol y de bebidas alcohólicas destiladas y otras bebidas fermentadas, así como las empresas industriales, farmacéuticas y laboratorios deberán utilizar documentos de control interno consistentes en hojas de costos de producción y comprobantes de requisición para el control de las unidades, de sus costos de producción, y del alcohol utilizado como materia prima a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico y corregido a una temperatura de 20° C. (7)

Las hojas de costos y comprobantes de requisición en mención, deberán ser numeradas correlativamente, consignar la identificación del lote de producción con el cual se relacionan y guardar correspondencia con las anotaciones efectuadas en la contabilidad. (7)

Art. 45-E.- Las Municipalidades deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos, cuando esta lo requiera, un detalle de los establecimientos comerciales que han autorizado para vender bebidas alcohólicas, con los requisitos y formas que esta disponga, dicha información deberá ser proporcionada dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente de notificado el requerimiento. (7)

El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social cuando la Dirección General de Impuestos Internos lo requiera, estará obligado a informar de los usuarios de alcohol etílico, metílico, butílico e isopropílico, así como de las fábricas de alcohol y bebidas alcohólicas autorizadas y de los importadores que han registrado bebidas alcohólicas importadas en dicho Ministerio o cualquier otra información que dicha Dirección General solicite relacionada con los registros o autorizaciones sobre alcohol o bebidas alcohólicas, debiendo proporcionarla con los requisitos y formas que esta disponga, dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente de notificado el requerimiento.(7)

Art. 45-F.- Los productores de alcohol etílico, así como los importadores de alcohol etílico, metílico, isopropílico y butílico deberán presentar durante el mes de febrero de cada año, un informe en formulario físico, o a través de medios magnéticos o electrónicos con los requisitos que la Dirección General disponga, que contenga un detalle que las ventas efectuadas a los usuarios de alcohol etílico, metílico, isopropílico y butílico en el año inmediato anterior; debiendo contener los siguientes datos:

- a) Numero de Identificación Tributaria;
- b) Numero de Registro del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social;
- c) Nombre del usuario;
- d) Volumen vendido de alcohol etílico potable o no potable a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico decimal y corregido a una temperatura de 20° C.

En el caso de cese de operaciones o actividades, los datos del inciso anterior que deberán informarse corresponderán a los del año del cese.

Para efectos de esta ley se comprenderán por usuarios de alcohol etílico, los productores de bebidas alcohólicas sujetas a los impuestos de que trata esta ley, las empresas industriales, farmacéuticas o laboratorios, que utilizan como materia prima el alcohol etílico.(7)

También están obligados a presentar la información contenida en los literales a) y c) del inciso primero, los productores e importadores de bebidas alcohólicas que regula esta ley, por las ventas a distribuidores o intermediarios, debiendo informar además, la cantidad de las bebidas alcohólicas vendidas con su respectiva presentación y grado alcohólico. (8)

Art. 46.- INCISO DEROGADO (4)

INCISO DEROGADO (4)

Queda facultado el Ministerio de Hacienda para emitir los instructivos o disposiciones necesarias para la correcta aplicación de los impuestos establecidos en esta Ley. (1)

Art. 47.- Las tasas por los servicios a que se refiere la presente Ley serán recaudadas por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, según lo establecido en el Art. 16 de la presente Ley.

### **CAPITULO III**

#### **DE LAS FACULTADES**

Art. 47-A.- Se faculta a la Dirección General de la Renta de Aduanas para que, previo a la liquidación de los derechos e impuestos a la importación de bebidas alcohólicas, efectúe en forma selectiva, la verificación del grado alcohólico que se consigna en las etiquetas y el contenido en los envases de tales bebidas respecto de las consignadas en el formulario del declarante importador. (7)

Si de la verificación efectuada se determinare que el grado alcohólico declarado es inferior al determinado en la verificación física realizada, se procederá a determinar la correcta base imponible y liquidar el impuesto específico que con forme a derecho corresponde. (7)

Para tales efectos podrá efectuar mediciones de forma selectiva del contenido alcohólico de las bebidas declaradas por el importador. (7)

La Dirección General de Impuestos Internos tendrá la misma facultad respecto de las bebidas alcohólicas producidas en el país. (7)

Asimismo se faculta a la Dirección General de Impuestos Internos para liquidar el impuesto ad-valorem, a que se refiere el Artículo 42-C de la presente ley. La Dirección General podrá objetar los precios sugeridos declarados por el productor o importador si considera que no corresponde a las condiciones de mercado. (8)

En el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en los artículos 14, 15 y 16 de la Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco. (8)

Art. 47-B.- Las diferencias de inventarios que se determinen de conformidad a lo establecido en el Artículo 193 del Código Tributario, se presumirán, salvo prueba en contrario, que constituyen: (7)

a) En el caso de faltantes, unidades producidas que han salido de las fábricas, bodegas, centros de almacenamiento o acopio de los contribuyentes productores, que han sido omitidas de registrar y declarar. Para imputar las unidades no declaradas se realizara el siguiente procedimiento: (7)

1) Se dividirán las unidades no declaradas entre las unidades producidas declaradas, registradas o documentadas en el período o ejercicio de imposición, por tipo de producto, obteniendo como resultado un factor por tipo de producto para imputar las unidades no declaradas. (7)

2) El factor por tipo de producto se aplicara a las unidades producidas que han salido de las fábricas, bodegas, centros de almacenamiento o acopio declaradas, registradas o documentadas por período tributario mensual, imputándose de esta manera las unidades no declaradas a los períodos tributarios mensuales respectivos. (7)

b) En el caso de sobrantes, unidades producidas o importadas que han sido omitidas de registrar por el contribuyente productor o importador, en el período o ejercicio de imposición o períodos tributarios mensuales incluidos en el ejercicio comercial en que se determinó el sobrante y que reflejan el manejo de un negocio oculto. Para determinar e imputar las unidades producidas que han salido de las fábricas, bodegas, centros de almacenamiento o acopio no declaradas, así como de las unidades importadas no declaradas, se realizara el siguiente procedimiento: (7)

1) Las unidades no declaradas por tipo de producto, se determinaran aplicando a las unidades sobrantes el índice de rotación de inventarios por tipo de producto. El índice en referencia se calculara dividiendo las unidades producidas que han salido de las fabricas, bodegas, centros de almacenamiento o acopio, declaradas, registradas o documentadas entre el promedio de las unidades del inventario inicial y final por tipo de producto en el ejercicio comercial o en el período tributario mensual en que se aplicó el procedimiento. En el caso de las importaciones el índice se calculara de igual manera dividiendo las unidades importadas entre el promedio de las unidades del inventario inicial y final. (7)

2) Las unidades no declaradas se imputaran a los periodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial en que se aplicó el procedimiento, en caso que no fuera posible establecer a que periodo imputar o atribuir las unidades por abarcar el procedimiento un año calendario, estas se imputaran con base a un factor que se obtendrá de dividir las unidades por declaradas entre las unidades producidas declaradas, registradas o documentadas en el periodo o ejercicio de imposición, por tipo de producto. En el caso de las importaciones el factor se obtendrá de idéntica forma, dividiendo las unidades no declaradas entre las unidades importadas en el periodo o ejercicio comercial, por tipo de producto. (7)

3) El factor por tipo de producto se aplicara a las unidades producidas que han salido de las fábricas, bodegas, centros de almacenamiento o acopio declaradas, registradas o documentadas o a las unidades importadas por periodo tributario mensual, imputándose de esta manera las unidades no declaradas a los periodos tributarios mensuales respectivos. Para el caso del sujeto pasivo importador las unidades no declaradas imputadas se consideraran importadas en los primeros cinco días del periodo tributario mensual, al que se imputan. (7)

A las unidades no declaradas determinadas conforme al procedimiento establecido en este artículo, se calculará la base imponible para el impuesto específico y se aplicará la alícuota correspondiente, de conformidad a lo establecido en esta Ley. (7)

Cuando se trate de impuestos que corresponda liquidarlos a la Dirección General de la Renta de Aduanas, la Dirección General de Impuestos Internos remitirá a dicha Dirección la información y documentación correspondiente, para que aquella en el ejercicio de sus facultades realice la liquidación de impuestos a que haya lugar.(7)

## **CAPITULO IV**

### **PROCEDIMIENTOS**

Art. 47-C.- Los importadores de alcohol puro y desnaturalizado deberán cumplir con el procedimiento siguiente: (7)

a) Al ingresar el alcohol a las fronteras será trasladado a la aduana central de San Bartolo bajo custodia y debidamente marchamado. (7)

b) Previo al desalmacenaje la Dirección General de la Renta de Aduanas, por medio de sus delegados verificara que cumple con las disposiciones de esta Ley, su Reglamento y la Norma Salvadoreña Obligatoria, sin perjuicio del pago de aranceles y de los impuestos que legalmente correspondan. (7)

c) Si como resultado de la verificación se detecta que el alcohol que ingresa al país no se encuentra desnaturalizado según su destino final o no se encuentra puro, la Dirección General de la Renta de Aduanas impondrá las sanciones administrativas que correspondan, o en su caso al constituir infracciones aduaneras penales, dicha Dirección deberá dar cumplimiento a lo establecido en la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.(7)

Art. 47-D.- En caso de infracción a las obligaciones establecidas en la presente Ley, cuya naturaleza no sea de carácter tributario, el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, a través de la dependencia correspondiente, ordenará de inmediato el inicio del procedimiento, concediendo audiencia al interesado por el plazo de tres días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución respectiva, entregándosele una copia del informe de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados. (7)

En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad con el contenido del informe de infracción. (7)

Concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables. (7)

Los plazos a que se refiere este artículo son perentorios y únicamente comprenderán días hábiles. (7)

Las acciones que le corresponde ejecutar al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social derivadas de la presente Ley, caducarán en un plazo de tres años contados a partir de la fecha en que se cometió la supuesta infracción. (7)

La acción para el cobro de las multas prescribirá en el plazo de diez años contados a partir del día siguiente que la deuda se encuentre firme. (7)

La prescripción requiere de alegación de la parte interesada y será dicho Ministerio quien la declare. (7)

En cuanto a las infracciones a las obligaciones formales y sustantivas de carácter tributario establecidas en la presente Ley, en materia de caducidad, prescripción y procedimientos, se estará a lo regulado en el Código Tributario. (7)

Art. 48.- Los casos de alteración, adulteración y falsificación de los productos contenidos en la presente Ley se regularán en cuanto a las sanciones que les sean aplicables y al procedimiento para fijarlas, a lo establecido por la Ley de Protección al Consumidor y por su reglamento.

Art. 49.- Queda terminantemente prohibido vender bebidas alcohólicas a menores de dieciocho años de edad, así como dentro de los horarios establecidos en el Art. 32 de esta Ley, quien lo hiciere se hará acreedor a una multa de VEINTICINCO MIL COLONES (¢25,000.00), por primera vez, y si fuere reincidente se le suspenderá la licencia por un plazo de seis meses. Si persistiere, se le cancelará la licencia definitivamente y no podrá obtenerla para venta nuevamente. Esta multa se hará efectiva a la Alcaldía Municipal correspondiente. (5)

## **CAPITULO V**

### **INFRACCIONES Y SANCIONES**

#### **Sección Uno**

##### **Infracciones y Sanciones relativas a Economía y Salud Pública**

Art. 50.- Los fabricantes, importadores, distribuidores o comerciantes que realizaren cualquiera de las actividades reguladas por esta Ley sin haberse inscrito en el respectivo registro que llevara el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, y las Alcaldías respectivas y sin haber recibido la autorización o licencia respectiva, serán sancionados con una multa de siete salarios mínimos por semana o fracción de incumplimiento, y si no comunicara cualquier cambio de los datos básicos para el registro, la multa por mes o fracción de incumplimiento será de cuatro salarios mínimos.

En caso de reincidencia, además de las sanciones señaladas en el inciso anterior, se procederá a la cancelación definitiva de la respectiva licencia y el decomiso de los productos elaborados, envasados o comercializados con infracción a la presente Ley.

El suministro de información errónea al Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social o a las Direcciones Generales de Impuestos Internos o de la Renta de Aduanas del Ministerio de Hacienda se sancionará con una multa de trece salarios mínimos. Igual sanción se aplicará a quien utilice una constancia de inscripción falsa sin perjuicio de la responsabilidad penal en que incurriere. (7)

Art. 51.- Los establecimientos podrán reabrirse a juicio del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, y de las Alcaldías respectivas si el interesado paga la multa y obtiene la licencia o autorización necesarias para operar.

El cierre temporal de los establecimientos, ordenado de conformidad con esta Ley, no suspenderá las obligaciones patronales resultantes de contratos de trabajo.

Art. 52.- DEROGADO (4)

Art. 53.- DEROGADO (4)

Art. 54.- Cualquiera otra conducta descrita en esta Ley que constituya una infracción a sus normas, que no se encuentre específicamente penada en los artículos precedentes, se sancionará con una multa de TRES MIL COLONES (3,000.00) por cada infracción, sin perjuicio de las penas establecidas para estos casos en el Código Penal.

Art. 55.- DEROGADO (4)

## **Sección Dos**

### **Infracción y Sanciones Relativas a Obligaciones Tributarias**

Art. 55-A.- Constituyen incumplimiento a la obligación de inscribirse: (7)

a) No inscribirse o inscribirse fuera del plazo en el Registro Especial que lleve la Dirección General de Impuestos Internos. de los obligados formales productores o importadores de alcohol etílico, y en su caso de los expendedores. distribuidores o detallistas, así como de las empresas industriales, farmacéuticas o laboratorios usuarias de alcohol etílico como materia prima. Sanción: Multa de tres salarios mínimos mensuales. (7)

b) No informar, informar fuera del plazo o informar en un medio distinto al establecido por la Dirección General de Impuestos Internos, el cese de operaciones o actividades. Sanción: Multa de tres salarios mínimos mensuales. (7)

Art. 55-B.- Constituyen incumplimiento a la obligación de consignar el impuesto sobre el contenido alcohólico, el impuesto ad-valorem y la identificación del lote de producción: (7) (8)

a) Emitir, los productores o importadores de bebidas alcohólicas, comprobantes de crédito fiscal sin detallar el impuesto sobre el contenido alcohólico y el impuesto ad-valorem. Sanción: Multa equivalente a un medio del salario mínimo mensual por cada documento emitido. (7) (8)

b) Emitir, los productores o importadores de bebidas alcohólicas, los documentos legales que amparen la exportación de las referidas bebidas sin consignar la identificación del lote de producción o importación correspondiente. Sanción: Multa equivalente a un medio del salario mínimo mensual por cada documento emitido. (7)

Art. 55-C.- Los incumplimientos a la obligación de declarar el impuesto, serán sancionados de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 238 del Código Tributario. (7)

Art. 55-D.- Constituyen incumplimientos a la obligación de consignar datos en las etiquetas de los envases de los productos: (7)

a) No consignar, consignar en forma incompleta o inexacta, en las etiquetas de los envases de los productos sujetos al impuesto establecido en la presente Ley, la fecha de producción, la identificación del número de lote de producción y la clase o tipo de bebida alcohólica. Sanción: Multa equivalente a un cuarto del salario mínimo mensual de comercio por etiqueta en los envases de los productos sujetos a impuestos, sin perjuicio de las sanciones que correspondiere aplicar por el Ministerio de Economía o el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social de conformidad a sus atribuciones legales. (7)

b) No cumplir con las dimensiones reguladas para la letra que debe constar en las etiquetas de los envases de los productos sujetos al impuesto establecido en la presente ley. Sanción: Multa equivalente a un cuarto del salario mínimo mensual por etiqueta en los envases de los productos sujetos a impuestos, sin perjuicio de las sanciones que correspondiere aplicar por el Ministerio de Economía o el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social de conformidad a sus atribuciones legales. (7)

Art. 55-E.- Constituyen incumplimientos a la obligación en materia de registros: (7)

a) Omitir llevar registro especial de control de inventarios de alcohol etílico, metílico, isopropílico o butílico o registro especial de control de inventarios de bebidas alcohólicas. El incumplimiento anterior será sancionado de acuerdo al Artículo 243 literal a) del Código Tributario. (7)

b) No llevar el registro especial de control de inventario de alcohol etílico, metílico, isopropílico o butílico o registro especial de control de inventarios de bebidas alcohólicas, en la forma prescrita en esta Ley y Artículo 142 del Código Tributario. El incumplimiento anterior será sancionado de acuerdo al Artículo 243 literal b) del Código Tributario. (7)

El patrimonio o capital contable que es base para la imposición de la sanción de que trata el Artículo 243 del Código Tributario, se tomara del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos con base en las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicara la sanción de nueve salarios mínimos mensuales. (7)

Art. 55-F.- Constituyen incumplimientos a la obligación de utilizar documentos de control: (7)

a) No utilizar documentos internos de hojas de costos de producción y comprobantes

de requisición para el control de las unidades y sus costos de producción. Sanción: Multa equivalente a diez salarios mínimos por periodo tributario mensual en que no se ha utilizado hojas de costos o comprobantes de requisición. (7)

b) Utilizar documentos internos de hojas de costos de producción y comprobantes de requisición para el control de las unidades y sus costos de producción, sin cumplir los requisitos prescritos en esta Ley. Sanción: Multa equivalente a un medio de salario mínimo mensual por hoja de costos o de un cuarto de salario mínimo mensual por comprobante de requisición, que no cumpla los requisitos de numeración correlativa, de identificación de lote de producción o que no guarde correspondencia con las anotaciones en contabilidad del contribuyente productor de alcohol etílico o de bebidas alcohólicas. (7)

Art. 55-G.- Constituyen infracciones a la obligación de informar: (7)

a) No informar; informar fuera del plazo legal, informar por un medio distinto al dispuesto en sus formularios por la Dirección General de Impuestos Internos, el informe mensual que contiene los datos prescritos en el Art. 45 de la presente Ley. Sanción: Multa equivalente del cero punto uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual. (7)

b) No informar, informar en medios distintos a los requeridos por la Dirección General de Impuestos Internos o informar fuera del plazo legal una vez requerido por la Dirección General, el detalle de los establecimientos comerciales autorizados para vender bebidas alcohólicas por las Municipalidades. Sanción: Multa equivalente de dos salarios mínimos al funcionario responsable. (7)

c) No informar, informar en medios distintos a los requeridos por la Dirección General de Impuestos Internos o informar fuera del plazo legal una vez requerido por la Dirección General, el detalle de los usuarios de alcohol etílico no potable, fábricas de alcohol y bebidas alcohólicas autorizadas y de los importadores que han registrado bebidas alcohólicas importadas por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. Sanción: Multa equivalente de dos salarios mínimos al funcionario responsable. (7)

d) No informar, informar fuera del plazo legal, informar por un medio distinto al dispuesto en sus formularios por la Dirección General de Impuestos Internos, el informe que contenga el detalle de las ventas efectuadas a los usuarios de alcohol etílico con los datos prescritos en la presente Ley. Sanción: Multa equivalente del cero punto uno por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual. (7)

e) No informar, informar fuera del plazo legal, informar por un medio distinto al dispuesto en los formularios por la Dirección General de Impuestos Internos, el

detalle de las ventas de las bebidas alcohólicas efectuadas a distribuidores o intermediarios, conforme lo indica el artículo 45-F inciso final de la presente ley. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales. (8)

El balance general del que se tomara el patrimonio o capital contable, a que aluden los literales a) y e) anteriores, corresponderá al del cierre del año así: (7)

1) Para el caso del literal a) el balance general que se tomara para el cálculo de la sanción corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que se debieron presentar los informes mensuales. (7)

2) Para el caso del literal e) el balance general que se tomara para el cálculo de la sanción corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que se debió presentar el informe anual. (7)

El patrimonio o capital contable, se tomara del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos en base a las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicara la sanción de nueve salarios mínimos. (7)

Art. 55-H.- Constituyen incumplimientos a la obligación de solicitar cuota de alcohol:

a) No solicitar, solicitar fuera del plazo legal o solicitar sin estar registrado en el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, la autorización de la respectiva cuota de alcohol etílico, que utilizaran en el año emitida por la Dirección General de Impuestos Internos. Sanción: Multa de nueve salarios mínimos mensuales.

b) No anotar en el comprobante de crédito fiscal que emitan los productores de alcohol etílico a los usuarios de dicho alcohol, el Numero de Autorización de la cuota de alcohol que otorga la Dirección General de Impuestos Internos o el Numero de Registro de Salud. Multa equivalente a un salario mínima mensual por copia de comprobante de crédito fiscal emitido sin contener el Numero de Autorización de la cuota de alcohol que otorga la Dirección General o el Número de Registro de Salud.

c) Anotar en el comprobante de crédito fiscal que emitan los productores de alcohol etílico a los usuarios de dicho alcohol, el Número de Autorización de la cuota de alcohol otorgada por la Dirección General de Impuestos Internos de forma inexacta, o dicho numero de autorización no conste como emitido en los archivos informáticos de la dirección General. Multa equivalente a medio salario mínimo mensual por copia de comprobante de crédito fiscal emitido en el que consten las circunstancias referidas. (7)

Art. 55-I. Constituyen incumplimientos a la obligación de declarar la lista de precios sugeridos de venta al público: (8)

a) No presentar o presentar fuera de plazo la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales. (8)

b) No presentar o presentar fuera de plazo legal la modificación a la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales. (8)

El balance general del que se tomará el patrimonio o capital contable, a que aluden los literales a) y b) anteriores, corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que deberá presentarse la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público. (8)

El patrimonio o capital contable, se tomará del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos con base a las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicará la sanción de nueve salarios mínimos. (8)

Art. 55-J. Constituye incumplimiento a la obligación de hacer constar o consignar en el envase, barril u otro tipo de empaque que contenga las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas, el precio de venta sugerido al público, el no hacer constar o no consignar por el productor o importador en los envases, barriles u otro empaque que contenga a las bebidas alcohólicas reguladas en la presente ley, el precio de venta sugerido al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales. (8)

El balance general del que se tomará el patrimonio o capital contable, a que alude el inciso anterior, corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que se constate el incumplimiento. (8)

El patrimonio o capital contable, se tomará del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos con base a las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicará la sanción de nueve salarios mínimos. (8)

## CAPITULO I

## **DEL PROCEDIMIENTO**

Del Art. 56 al Art. 58.- DEROGADOS (4)

### **TITULO V**

#### **CAPITULO I**

##### **DISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIAS**

Art. 59.- El Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social velará porque la población consumidora tenga a su disposición productos de calidad y salubridad comprobadas.

Art. 60.- Las importaciones de alcohol etílico, independientemente de la fuente de donde procedan, estarán sujetas al pago de los derechos arancelarios correspondientes.

En caso de realizarse importaciones que amenacen causar o causen un daño a la producción nacional, debido a que éstas sean objeto de dumping o de subsidios; o debido a que estas se realicen en cantidades o en condiciones tales que amenacen causar o causen daño a la producción nacional; se aplicarán las disposiciones establecidas en los acuerdos respectivos anexos al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, así como las contenidas en la legislación nacional aplicable a estos casos.

Art. 61.- Las industrias que actualmente operan dentro de los recintos fiscales tendrán un plazo de 12 meses contados a partir de la vigencia del presente Decreto, para que sigan operando en los mismos.(3)

Art. 62.- Las limitaciones territoriales que para la distribución de aguardiente se establecían en las leyes que se derogan se mantendrán durante 12 meses a partir de la vigencia de esta ley.

Art. 63.- El Presidente de la República emitirá el Reglamento de esta Ley, en un plazo de 90 días contados a partir de la vigencia de la presente Ley.

Art. 64.- Los casos sobre infracciones y sanciones pendientes de resolución y cuyo trámite se hubiere iniciado antes de la entrada en vigencia de la presente Ley, deberán tramitarse según lo dispongan las leyes anteriores.

Art. 65.- Las ventas de bebidas alcohólicas ya instaladas tendrán un plazo de 90 días para cumplir con los requisitos especificados en los Arts. 30 y 31 de la presente Ley.

Art. 66.- Las fábricas ya instaladas deberán obtener el permiso que establece el Art. 8 de esta Ley, cumpliendo además con los requisitos ahí señalados, excepto con lo que dispone el ordinal 6o. de dicho artículo.

Art. 66-A.- Cuando se haya realizado análisis de laboratorios a un mismo producto objeto de la presente Ley por parte del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social y por la Dirección General de la Renta de Aduanas, y exista discrepancia en los resultados, prevalecerá el análisis realizado por los laboratorios del Ministerio referido. (7)

Art. 66-B- Cuando la presente ley, haga referencia a los términos: "el impuesto", "el pago del impuesto", "impuesto contenido en esta ley", "impuesto a que se refiere esta ley", "impuesto que establece esta ley", se entenderán comprendidos en los mismos tanto el impuesto sobre el contenido alcohólico como el impuesto ad-valorem, salvo que de su redacción se refiera expresamente a uno de ellos. (8)

## **CAPITULO II**

### **DEROGATORIAS Y VIGENCIA**

Art. 67.- Las disposiciones de esta Ley prevalecerán sobre cualquiera otras que la contradigan.

Art. 68.- A partir de la vigencia de la presente Ley, quedan derogadas las siguientes leyes:

1. El Título IX del Código Fiscal, emitido por Decreto Legislativo de fecha 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial N° 262, Tomo 81, de fecha 15 de noviembre del mismo año.
2. El Reglamento de Licores, emitido por Decreto Legislativo de fecha 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial N° 262, Tomo 81, de fecha 15 de noviembre del mismo año.
3. Los Decretos Legislativos de fecha 27 de agosto de 1923, publicado en el Diario Oficial N° 195, Tomo 95, de fecha 29 de agosto del mismo año, que respectivamente se refieren a las fórmulas para la desnaturalización del alcohol y a la fabricación del alcohol éter.
4. El Decreto Legislativo N° 56, de fecha 28 de octubre de 1932, publicado en el Diario Oficial N° 247, Tomo 113 de fecha 29 de octubre de ese mismo año.
5. El Decreto Legislativo N° 51, de fecha 27 de octubre de 1932, publicado en el Diario Oficial N° 253, Tomo 113 de fecha 7 de noviembre del mismo año.
6. El Decreto Legislativo N° 189, de fecha 14 de septiembre de 1933, publicado en el Diario Oficial N° 207, Tomo 115 de fecha 20 de septiembre del mismo año.
7. La Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales, contenida en el Decreto Legislativo N° 168, de fecha dieciséis de noviembre de 1946, publicada en el Diario

Oficial N° 271, Tomo 141 de fecha 7 de diciembre del mismo año y su respectivo reglamento.

8. El Decreto Legislativo N° 66 de fecha 9 de junio de 1948, publicada en el Diario Oficial N° 126, Tomo 144, de fecha 12 de junio del mismo año.

9. El Decreto Legislativo N° 1312, de fecha 16 de diciembre de 1953, publicado en el Diario Oficial N° 231, Tomo 161, de fecha 18 de diciembre del mismo año.

10. El Decreto Legislativo N° 2895, de fecha 23 de julio de 1959, publicado en el Diario Oficial N° 145, Tomo 184, de fecha 13 de agosto del mismo año.

11. La Ley de Impuestos sobre Vinos de Frutas, contenida en el Decreto N° 240, del Dictorio Cívico Militar de la República de fecha 10 de agosto de 1961, publicado en el Diario Oficial N° 146, Tomo 192, de fecha 15 de agosto del mismo año, sus reformas y su respectivo reglamento.

12. El Decreto Legislativo N° 49, de fecha 24 de julio de 1970, que contiene la Ley sobre el Consumo de Alcohol Etilico para Usos Industriales, publicada en el Diario Oficial N° 144, Tomo 228, de fecha 12 de agosto del mismo año.

13. El Decreto N° 513 emitido por la Junta Revolucionaria de Gobierno el 4 de diciembre de 1980, publicado en el Diario Oficial N° 229, Tomo 269 de la misma fecha.

14. La Ley de Impuesto sobre Cervezas y Bebidas Gaseosas emitida por medio de Decreto Legislativo N° 73, de fecha 7 de noviembre de 1978, publicado en el Diario Oficial N° 221, Tomo 261, del día 28 de noviembre de 1978.

15. El Decreto Legislativo N° 7, de fecha 23 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial N° 240, Tomo 281, del 24 de diciembre del mismo año.

16. El Decreto Legislativo N° 346, de fecha 19 de mayo de 1995, publicado en el Diario Oficial N° 112, Tomo 327, del 19 de junio de ese mismo año.

Art. 69.- La presente Ley entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALON AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los veintidós días del mes de febrero de mil novecientos noventa y seis.

MERCEDES GLORIA SALGUERO GROSS  
PRESIDENTA

ANA GUADALUPE MARTINEZ MENENDEZ  
VICEPRESIDENTA

ALFONSO ARISTIDES ALVARENGA  
VICEPRESIDENTE

JOSE RAFAEL MACHUCA ZELAYA  
VICEPRESIDENTE

JULIO ANTONIO GAMERO QUINTANILLA  
VICEPRESIDENTE

JOSE EDUARDO SANCHO CASTANEDA  
SECRETARIO

GUSTAVO ROGELIO SALINAS OLMEDO  
SECRETARIO

CARMEN ELENA CALDERON DE ESCALON  
SECRETARIA

WALTER RENE ARAUJO MORALES  
SECRETARIO

RENE MARIO FIGUEROA FIGUEROA  
SECRETARIO

CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los veintiséis días del mes de febrero de mil novecientos noventa y seis.

PUBLIQUESE,

ARMANDO CALDERON SOL,  
Presidente de la República.

MANUEL ENRIQUE HINDS CABRERA,  
Ministro de Hacienda.

EDUARDO RAFAEL INTERIANO,  
Ministro de Salud Pública y Asistencia Social.

**REFORMAS:**

(1) D.L. N° 764, del 4 de julio de 1996, publicado en el D.O. N° 132, Tomo 332, del 16 de julio de 1996.

(2) D.L. N° 1015, del 10 de abril de 1997, publicado en el D.O. N° 71, Tomo 335, del 22 de abril de 1997.

(3) D.L. N° 72, del 4 de septiembre de 1997, publicado en el D.O. N° 193, Tomo 337, del 17 de octubre de 1997.

(4) D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000. (ESTE DECRETO CONTIENE EL CODIGO TRIBUTARIO)

(5) D.L. N° 587, del 24 de octubre del 2001, publicado en el D.O. N° 211, Tomo 353, del 08 de noviembre del 2001.

(6) D.L. N° 252, del 22 de enero del 2004, publicado en el D.O. N° 32, Tomo 362, del 17 de febrero del 2004.

(7) D.L. N° 543, del 16 de diciembre del 2004, publicado en el D.O. N° 239, Tomo 365, del 22 de diciembre del 2004

**\*INICIO DE NOTA:**

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,

**CONSIDERANDO:**

- I. Que por Decreto Legislativo No. 640, de fecha 22 de febrero de 1996, publicado en el Diario Oficial No. 47, Tomo No. 330, del 7 de marzo de ese mismo año, se emitió la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.
- II. Que los impuestos que gravan los productos del alcohol tienen como propósito fundamental, lograr que los sujetos pasivos y consumidores contribuyan para la obtención de los recursos necesarios para atender los costos sociales producidos por el consumo de dichos productos.
- III. Que con ese propósito se hace necesario incrementar las tasas del impuesto específico y además establecer un impuesto ad-valorem que incremente la recaudación por el consumo de dichos productos.
- IV. Que la actual normativa no está acorde a las exigencias del gasto social, motivada por el incremento en el consumo de estos productos, por lo que es necesario reformar la ley a que se refiere el considerando primero de este Decreto.

**POR TANTO,**

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda,

**DECRETA** las siguientes:

## **REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DEL ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS**

Artículo 1. Adiciónase un artículo 42-C de la siguiente manera:

'Art. 42-C. Cuando el productor, importador, distribuidor, intermediario, detallista o cualquier agente económico, vendan al público bebidas alcohólicas a precios superiores al precio sugerido al público consignado en el envase, barril u otro tipo de empaque de las bebidas alcohólicas, dichos sujetos tendrán la obligación de presentar la declaración y pagar el impuesto ad-valorem por el diferencial de precio.

En el caso del inciso anterior, se deberá presentar la declaración de liquidación del impuesto, los primeros diez días hábiles del mes siguiente del que salieron de su respectivo inventario las bebidas alcohólicas. Para el caso de los distribuidores, intermediarios, detallistas o cualquier otro agente económico, la obligación de liquidar el impuesto será únicamente respecto de los períodos en los cuales haya acontecido el supuesto referido. El importador y productor, liquidaran el impuesto en sus respectivas declaraciones.

También constituye hecho generador del impuesto ad- valorem regulado en la presente Ley, las bebidas alcohólicas que los sujetos detallados en este artículo retiren de sus inventarios, concurriendo el supuesto legal regulado en el inciso primero de esta disposición.

En este caso el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de salir de su inventario los productos.'

Artículo 2. Refórmese el artículo 43 de la Ley de la siguiente manera:

'Art. 43. Para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas se establecen los siguientes gravámenes:

- a) Impuesto ad-valorem; y,
- b) Impuesto sobre el contenido alcohólico.

La tasa o alícuota del impuesto ad-valorem será el cinco por ciento (5%). Dicha tasa se aplicará sobre:

- i) El precio de venta sugerido al público, declarado por el productor o importador a la Administración Tributaria.
- ii) El diferencial de precio, cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público.

El precio declarado de venta sugerido al público, señalado en el inciso anterior como base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases no retornables, los márgenes de utilidad de los agentes económicos hasta que llegue el producto al consumidor final, excluyendo los impuestos establecidos en la presente Ley, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el valor de los envases retornables.

Además de lo anterior, para los productos importados, el precio de venta sugerido al público deberá incluir el precio CIF, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios que sean liquidados en la póliza de importación, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentren diferidos o afianzados.

Se entenderá por precio de venta sugerido al público, el precio de venta sugerido al consumidor final de las bebidas alcohólicas; no se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor, intermediario, detallista, o a cualquier otro agente económico distinto al que vende las bebidas alcohólicas al consumidor final, ni el que se determine en la transferencia de dominio de los productos afectos que realice el productor o importador de bebidas a sujetos relacionados. Se entenderá por sujetos relacionados lo establecido en el Código Tributario.

El impuesto sobre el contenido alcohólico será aplicado en dólares de los Estados Unidos de América, tomando como referencia la clasificación arancelaria de acuerdo al detalle siguiente:

PARTIDA ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	ALÍCUOTA A APLICAR POR CADA UNO POR CIENTO EN VOLUMEN DE ALCOHOL POR LITRO DE BEBIDA (\$)
22.03.00.00	Cerveza de Malta	0.0825
22.04	Vino de Uvas Frescas, incluso encabezado; Mosto de uva excepto de la partida 20.09:	
22.04.10.00	Vino Espumoso	0.0850
22.04.20	Los demás vinos; mosto de uva en el que la fermentación se ha impedido o cortado añadiendo alcohol:	
22.04.21.00	En recipientes con capacidad igual o inferior a 2 litros	0.0850
22.04.29.00	Los demás.	0.0850
22.04.30.00	Los demás mostos de uva	0.0850
22.05	Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas:	
22.05.10.00	En recipientes con capacidad inferior o igual a 2 litros.	0.0850
22.05.90.00	Los demás	0.0850
22.06.00.00	Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, agua, miel); mezcla de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas no expresadas ni comprendidas en otra parte.	0.0850
22.08	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas:	
22.08.20	Aguardiente de vino o de orujo de uvas:	
22.08.20.10	Con grado alcohólico volumétrico superior o igual a 60% vol	0.0850
22.08.20.90	Otros	0.0850
22.08.30	Whisky:	
22.08.30.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol	0.16
22.08.30.90	Otros	0.16
22.08.40	Ron y demás aguardientes de caña:	
22.08.40.10	Ron: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol	0.0850
	Ron: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol	0.0850
22.08.40.90	Otros	0.04
22.08.50.00	Gin y Ginebra	0.16
22.08.60	Vodka:	
22.08.60.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol.	0.0850
22.08.60.90	Otros: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol. Otros: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol.	0.0850
22.08.70.00	Licores	0.16
22.08.90	Los demás:	
22.08.90.20	Aguardientes obtenidos por fermentación y destilación de mostos de cereales, con grado alcohólico volumétrico superior a 60%.	0.0850
22.08.90.90	Otros	0.0850

El impuesto al contenido alcohólico a que se refiere esta ley se determinará aplicando la alícuota que corresponda a cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida o por la proporción de bebida correspondiente.

Las bebidas alcohólicas estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece este artículo, cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique. La regla anterior también es aplicable cuando se cree una nueva partida arancelaria.

Los productores o importadores de bebidas alcohólicas, son sujetos pasivos del impuesto, y deberán consignar de manera separada en los comprobantes de crédito fiscal que emitan, el monto del impuesto sobre el contenido alcohólico y ad-valorem correspondiente; asimismo son sujetos pasivos los mencionados en el artículo 42-C de esta ley.'

Los impuestos de que trata esta Ley pagados al momento de la importación de materias primas e insumos para la producción de bebidas alcohólicas, podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas en el período tributario respectivo.

Para efectos del cálculo de los impuestos regulados en esta ley, se deberán excluir las exportaciones de bebidas alcohólicas correspondientes al mismo período de su producción. En el caso que la exportación se realice en períodos posteriores al correspondiente período tributario de la producción, o en su caso se hubiere pagado impuesto a la importación por las bebidas exportadas, los impuestos pagados podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las bebidas alcohólicas en períodos tributarios posteriores al de su producción o importación.

En el caso que los valores de impuestos acreditados excedieren al impuesto causado en un período tributario, el productor tendrá derecho a acreditarlo de los impuestos causados por la producción de bebidas alcohólicas en futuros períodos tributarios, lo que deberá informar a la Administración Tributaria, previa a su acreditación en el período tributario correspondiente.

Artículo 3. Intercálase entre los artículos 43 y 44, el artículo 43-A de la siguiente manera:

'Art. 43-A. Los productores de los bienes gravados a que se refiere esta ley, deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos en el mes de enero de cada año, una lista de precios sugeridos de venta al público, vigentes a la fecha de presentación de dicha lista mediante formularios, o a través de medios magnéticos o electrónicos y con los requisitos e información que la referida Dirección General disponga, especificando la fecha a partir de la cual regirán los precios, así como la clase de bebida, la unidad de medida y las marcas comerciales.

Los importadores deberán presentar a la Dirección General de Aduanas una lista de precios sugeridos de venta al público por cada importación. No podrá efectuarse importación de las bebidas alcohólicas a que se refiere esta Ley, si no hubiere presentado la declaración de la lista de precios correspondiente.

En todos los casos, las listas de precios tendrán carácter de declaración jurada y serán aplicables para los impuestos, específico y ad-valorem.

Las listas de precios deberán modificarse cuando se produzca o importe un nuevo producto o cuando exista modificación en el precio sugerido de venta al público. Dicha modificación deberá ser informada diez días hábiles siguientes a la fecha en que se modifiquen los precios de venta sugeridos al público, especificando la fecha a partir de la cual regirán los precios, así como la clase de bebida, la unidad de medida y las marcas comerciales.

A las bebidas alcohólicas referidas en esta ley, producidas en el país, el productor les deberá consignar en forma impresa en los envases, barriles u otro tipo de empaque que las contengan, el precio de venta sugerido al público. En el caso de las bebidas alcohólicas importadas, el precio de venta sugerido al público, el importador deberá colocarlo mediante etiqueta en cada envase u otro tipo de empaque que las contengan.

Se faculta a la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, dentro de sus competencias legales, para emitir las disposiciones administrativas respecto a la determinación de los equivalentes de precios de venta al público de aquellos productos que son comercializados en barriles u otros tipo de depósitos, que no son los que se utilizarán para ser transferidos al consumidor final.'

Artículo 4. Adiciónase un literal p) al inciso tercero del artículo 45 y refórmase el inciso cuarto de dicho artículo, en el orden y de la manera siguiente:

'p) Impuesto ad-valorem'

'Los importadores también deberán presentar un informe dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente de realizadas las importaciones respectivas, conteniendo la información relativa a los literales a), b), c), d), n), o) y p) del inciso anterior y las unidades importadas; en formulario físico, o a través de medios magnéticos o electrónicos según lo disponga la Dirección General de Impuestos Internos.'

Artículo 5. Adiciónase un inciso final al artículo 45 -F, de la siguiente manera:

'También están obligados a presentar la información contenida en los literales a) y c) del inciso primero, los productores e importadores de bebidas alcohólicas que regula esta ley, por las ventas a distribuidores o intermediarios, debiendo informar además, la cantidad de las bebidas alcohólicas vendidas con su respectiva presentación y grado alcohólico.'

Artículo 6. Adiciónense dos incisos al artículo 47-A, de la siguiente manera:

'Asimismo se faculta a la Dirección General de Impuestos Internos para liquidar el impuesto ad-valorem, a que se refiere el Artículo 42-C de la presente ley. La Dirección General podrá objetar los precios sugeridos declarados por el productor o importador si considera que no corresponde a las condiciones de mercado.'

'En el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en los artículos 14, 15 y 16 de la Ley de Impuesto sobre Productos del Tabaco.'

Artículo 7. Refórmese el inciso primero y el literal a) del artículo 55-B de la siguiente manera:

'Art. 55-B. Constituyen incumplimiento a la obligación de consignar el impuesto sobre el contenido alcohólico, el impuesto ad-valorem y la identificación del lote de producción:

- a) Emitir, los productores o importadores de bebidas alcohólicas, comprobantes de crédito fiscal sin detallar el impuesto sobre el contenido alcohólico y el impuesto ad-valorem. Sanción: Multa equivalente a un medio del salario mínimo mensual por cada documento emitido.'

Artículo 8. Adiciónase el literal e) en su orden alfabético, al artículo 55-G de la siguiente manera:

- 'e) No informar, informar fuera del plazo legal, informar por un medio distinto al dispuesto en los formularios por la Dirección General de Impuestos Internos, el detalle de las ventas de las bebidas alcohólicas efectuadas a distribuidores o intermediarios, conforme lo indica el artículo 45-F inciso final de la presente ley. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.'

Artículo 9. Intercálese en su respectivo orden alfabético el artículo 55-I, de la siguiente manera:

'Art. 55-I. Constituyen incumplimientos a la obligación de declarar la lista de precios sugeridos de venta al público:

- a) No presentar o presentar fuera de plazo la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.
- b) No presentar o presentar fuera de plazo legal la modificación a la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.

El balance general del que se tomará el patrimonio o capital contable, a que aluden los literales a) y b) anteriores, corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que deberá presentarse la declaración jurada de lista de precios sugeridos de venta al público.

El patrimonio o capital contable, se tomará del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos con base a las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicará la sanción de nueve salarios mínimos.'

Artículo 10. Intercálese en su respectivo orden alfabético, el artículo 55-J, así:

'Art. 55-J. Constituye incumplimiento a la obligación de hacer constar o consignar en el envase, barril u otro tipo de empaque que contenga las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas, el precio de venta sugerido al público, el no hacer constar o no consignar por el productor o importador en los envases, barriles u otro empaque que contenga a las bebidas alcohólicas reguladas en la presente ley, el precio de venta sugerido al público. Sanción: Multa equivalente al cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.

El balance general del que se tomará el patrimonio o capital contable, a que alude el inciso anterior, corresponderá al del cierre del año calendario inmediato anterior, al del año en que se constate el incumplimiento.

El patrimonio o capital contable, se tomará del balance general que obtenga, disponga, establezca o determine por cualquier medio la Dirección General de Impuestos Internos con base a las facultades que le otorga el Código Tributario. Cuando no exista balance general o no sea posible establecer el patrimonio o capital contable, se aplicará la sanción de nueve salarios mínimos.'

Artículo 11. Intercálese un Artículo 66-B, en su orden y de la siguiente manera:

'Art. 66-B- Cuando la presente ley, haga referencia a los términos: 'el impuesto', 'el pago del impuesto', 'impuesto contenido en esta ley', 'impuesto a que se refiere esta ley', 'impuesto que establece esta ley', se entenderán comprendidos en los mismos tanto el impuesto sobre el contenido alcohólico como el impuesto ad-valorem, salvo que de su redacción se refiera expresamente a uno de ellos.'

Transitorio

Artículo 12. Los productores o importadores de bebidas alcohólicas, estarán obligados a presentar a la Dirección General de Impuestos Internos un informe que contenga el detalle del inventario físico de las bebidas alcohólicas que posean al inicio de la vigencia del presente decreto, dentro de los primeros veinte días hábiles siguientes de su vigencia, mediante los formularios que proporcionara para tal efecto la Dirección General, a través de medios físicos, magnéticos o electrónicos.

Dicho informe deberá contener:

- a) Detalle de unidades de bebidas alcohólicas según su presentación a un grado de alcohol en volumen equivalente en sistema métrico decimal a una temperatura de 20° C, especificando el lugar de su ubicación o almacenamiento.
- b) Partida arancelaria a la que corresponde las unidades de bebidas alcohólicas.
- c) Los datos que especifique o disponga la Dirección General en el formulario.

El incumplimiento a la obligación de levantar el inventario físico e informar el detalle de inventario, se sancionará de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario.

Artículo 13. El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALÓN AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO. San Salvador, a los diecisiete días del mes de diciembre del año dos mil nueve.

CIRO CRUZ ZEPEDA PEÑA  
PRESIDENTE

OTHON SIGFRIDO REYES MORALES  
VICEPRESIDENTE

ALBERTO ARMANDO ROMERO RODRÍGUEZ  
VICEPRESIDENTE

JOSÉ FRANCISCO MERINO LÓPEZ  
VICEPRESIDENTE

RODOLFO ANTONIO PARKER SOTO  
VICEPRESIDENTE

LORENA GUADALUPE PEÑA MENDOZA  
SECRETARIA

GUILLERMO ANTONIO GALLEGOS NAVARRETE  
SECRETARIO

ELIZARDO GONZÁLEZ LOVO  
SECRETARIO

SANDRA MARLENE SALGADO GARCÍA  
SECRETARIA

FRANCISCO ROBERTO LORENZANA DURÁN  
SECRETARIO

ROBERTO JOSÉ D'27AUBUISSON MUNGUÍA  
SECRETARIO

CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los veintiún días del mes de diciembre del año dos mil nueve.

PUBLÍQUESE,

CARLOS MAURICIO FUNES CARTAGENA,  
Presidente de la República.

JUAN RAMON CARLOS ENRIQUE CACERES CHAVEZ,  
Ministro de Hacienda.

Decreto Legislativo No. 239 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.

**DECRETO No. 462**

**LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,**

**CONSIDERANDO:**

- I. Que por Decreto Legislativo No. 640, de fecha 22 de febrero de 1996, publicado en el Diario Oficial No. 47, Tomo No. 330, del 7 de marzo del mismo año, se emitió la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.
- II. Que el referido cuerpo normativo ha sido objeto de múltiples reformas, motivadas por el comportamiento de los agentes económicos involucrados en los distintos hechos generadores regulados por la referida Ley.
- III. Que actualmente se hace necesario establecer mecanismos de control de la utilización del alcohol etílico potable para mantener una sana competencia en el mercado.
- IV. Que es necesario modificar las alícuotas del impuesto al contenido alcohólico e incrementar el impuesto ad-valorem sobre las bebidas alcohólicas, a fin de sufragar los costes sociales del consumo de las bebidas alcohólicas.
- V. Que en atención a las consideraciones precedentemente descritas, se vuelve de imperiosa necesidad introducir reformas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

**POR TANTO:**

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda,

**DECRETA** las siguientes:

**REFORMAS A LA LEY REGULADORA DE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DEL ALCOHOL Y DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS**

Art. 1. Refórmense los incisos primero y segundo del artículo 42-A de la siguiente manera:

'Art. 42-A. Constituyen hechos generadores de los impuestos que establece esta Ley, la producción y la importación de bebidas alcohólicas y alcohol etílico potable, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos en mención para uso o consumo personal del productor, socios, accionistas, directivos, apoderados, asesores, funcionarios o personal de la empresa, grupo familiar de cualquiera de ellos o de terceros.'

'Se consideran retirados o desafectados todo el alcohol etílico potable y todas las bebidas alcohólicas que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.'

Art. 2. Refórmase el inciso primero del artículo 42-B de la siguiente manera:

'Art. 42-B. En el caso de la producción de alcohol etílico potable y de bebidas alcohólicas, el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de la salida de la fábrica, de las bodegas, centros de almacenamiento o de acopio, o de cualquier otro establecimiento de los referidos productos, en el que el productor los almacene.'

Art. 3. Intercálese entre el artículo 42-C y 43 un artículo 42-D de la siguiente manera:

'Art. 42-D. Para el alcohol etílico potable producido en el país o importado, se establece un impuesto de DIEZ CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$0.10), por litro de alcohol etílico potable o porción del mismo.

Los productores o importadores de alcohol etílico potable, son sujetos pasivos del impuesto señalado en el inciso anterior, y deberán detallar en los comprobantes de crédito fiscal que emitan, el monto del impuesto correspondiente. La obligación antes señalada también le es aplicable a los que efectúen ventas de alcohol etílico potable. El incumplimiento a la presente obligación, será sancionado conforme lo regulado en el artículo 55-B literal a) de esta Ley.

Para efectos del cálculo del impuesto regulado en esta Ley, se deberán excluir las exportaciones de alcohol etílico potable correspondientes al mismo período de su producción. En el caso que la exportación se realice en períodos posteriores al correspondiente período tributario de la producción o importación de alcohol etílico potable, el impuesto pagado podrá acreditarse del causado por la producción del alcohol etílico potable en períodos tributarios posteriores al de su producción o importación.

En el caso que los valores de impuestos acreditados excedieren al impuesto causado en un período tributario, el productor tendrá derecho a acreditarlo de los impuestos causados por la producción de alcohol etílico potable en futuros períodos tributarios, lo que deberá informar a la Administración Tributaria, previa a su acreditación en el período tributario correspondiente.

Art. 4. Refórmase el artículo 43 de la siguiente manera:

'Art. 43. Para todas las bebidas alcohólicas producidas en el país o importadas, se establecen los siguientes gravámenes:

- a) Impuesto ad-valorem; y,
- b) Impuesto sobre el contenido alcohólico.

La tasa o alícuota del impuesto ad-valorem será el ocho por ciento (8%).

Dicha tasa se aplicará sobre:

- i) El precio de venta sugerido al público, declarado por el productor o importador a la Administración Tributaria.
- ii) El diferencial de precio, cuando se venda al consumidor de bebidas alcohólicas a precios superiores del sugerido al público.

El precio declarado de venta sugerido al público, señalado en el inciso anterior como base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto,

aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases retornables y no retornables, los márgenes de utilidad de los agentes económicos hasta que llegue el producto al consumidor final, excluyendo los impuestos establecidos en la presente Ley y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Además de lo anterior, para los productos importados, el precio de venta sugerido al público deberá incluir el valor aduanero, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos, recargos y accesorios que sean liquidados en la declaración de mercancías, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentren diferidos o afianzados, excluyendo los impuestos establecidos en la presente Ley y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Se entenderá por precio de venta sugerido al público, el precio de venta sugerido al consumidor final de las bebidas alcohólicas; no se considera precio de venta sugerido al público, el precio facturado al distribuidor, intermediario, detallista, o a cualquier otro agente económico distinto al que vende las bebidas alcohólicas al consumidor final, ni el que se determine en la transferencia de dominio de los productos afectados que realice el productor o importador de bebidas a sujetos relacionados. Se entenderá por sujetos relacionados lo establecido en el Código Tributario.

El impuesto sobre el contenido alcohólico será aplicado en dólares de los Estados Unidos de América, tomando como referencia la clasificación arancelaria de acuerdo al detalle siguiente:

PARTIDA ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	ALÍCUOTA A APLICAR POR CADA UNO POR CIENTO EN VOLUMEN DE ALCOHOL POR LITRO DE BEBIDA (\$)
22.03.00.00	Cerveza de Malta	<b>0.0900</b>
22.04	Vino de Uvas Frescas, incluso encabezado; Mosto de uva excepto de la partida 20.09:	
22.04.10.00	Vino Espumoso	<b>0.0900</b>
22.04.20	Los demás vinos; mosto de uva en el que la fermentación se ha impedido o cortado añadiendo alcohol:	
22.04.21.00	En recipientes con capacidad igual o inferior a 2 litros	<b>0.0900</b>
22.04.29.00	Los demás.	<b>0.0900</b>
22.04.30.00	Los demás mostos de uva	<b>0.0900</b>
22.05	Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas:	
22.05.10.00	En recipientes con capacidad inferior o igual a 2 litros.	<b>0.0900</b>
22.05.90.00	Los demás	<b>0.0900</b>
22.06.00.00	Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, agua, miel); mezcla de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas no expresadas ni comprendidas en otra parte.	<b>0.0900</b>
22.08	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas:	
22.08.20	Aguardiente de vino o de orujo de uvas:	
22.08.20.10	Con grado alcohólico volumétrico superior o igual a 60% vol	<b>0.0900</b>
22.08.20.90	Otros	<b>0.0900</b>
22.08.30	Whisky:	
22.08.30.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol	<b>0.1600</b>
22.08.30.90	Otros	<b>0.1600</b>
22.08.40	Ron y demás aguardientes de caña:	
22.08.40.10	Ron: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol	<b>0.0900</b>
	Ron: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol	<b>0.0500</b>
22.08.40.90	Otros	<b>0.0325</b>
22.08.50.00	Gin y Ginebra	<b>0.1600</b>
22.08.60	Vodka:	
22.08.60.10	Con grado alcohólico volumétrico superior a 60% vol.	<b>0.0900</b>
22.08.60.90	Otros: con grado alcohólico volumétrico superior a 37% vol.	<b>0.0900</b>
	Otros: con grado alcohólico volumétrico hasta 37% vol.	<b>0.0500</b>
22.08.70.00	Licores	<b>0.1600</b>
22.08.90	Los demás:	

22.08.90.20	Aguardientes obtenidos por fermentación y destilación de mostos de cereales, con grado alcohólico volumétrico superior a 60%.	<b>0.0900</b>
22.08.90.90	Otros	<b>0.0900</b>

El impuesto al contenido alcohólico a que se refiere esta Ley se determinará aplicando la alícuota que corresponda a cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida o por la proporción de bebida correspondiente.

Las bebidas alcohólicas estarán sujetas al pago de la tasa máxima de impuesto al contenido alcohólico que establece este artículo, cuando no exista clasificación arancelaria que la identifique. La regla anterior también es aplicable cuando se cree una nueva partida arancelaria.

Los productores o importadores de bebidas alcohólicas, son sujetos pasivos del impuesto, y deberán detallar en los comprobantes de crédito fiscal que emitan, el monto del impuesto sobre el contenido alcohólico y ad-valorem correspondiente; asimismo son sujetos pasivos los mencionados en el artículo 42-C de esta Ley.

Los impuestos de que trata esta Ley pagados al momento de la importación o adquisición local de materias primas e insumos, utilizados para la producción de bebidas alcohólicas, podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las referidas bebidas en el período tributario respectivo.

En el caso que los valores de impuestos acreditados excedieren al impuesto causado en un período tributario, el productor tendrá derecho a acreditarlo de los impuestos causados por la producción de bebidas alcohólicas en futuros períodos tributarios, lo que deberá informar a la Administración Tributaria, previa a su acreditación en el período tributario correspondiente.

Para efectos del cálculo de los impuestos regulados en esta Ley, se deberán excluir las exportaciones de bebidas alcohólicas correspondientes al mismo período de su producción. En el caso que la exportación se realice en períodos posteriores al correspondiente período tributario de la producción, o en su caso se hubiere pagado impuesto a la importación por las bebidas exportadas, los impuestos pagados podrán acreditarse de los impuestos causados por la producción de las bebidas alcohólicas en períodos tributarios posteriores al de su producción o importación.

Los impuestos que trata esta Ley pagados o causados al momento de la importación, producción o adquisición local, no constituye costo ni gasto para los sujetos pasivos y los comercializadores o vendedores de alcohol etílico potable y bebidas alcohólicas.

Los exportadores de alcohol etílico y de bebidas alcohólicas, deberán consignar en los documentos legales que emitan para amparar las exportaciones de dichos productos, el lote de producción al que corresponden las unidades exportadas, o en su caso si dichos bienes no fueron producidos en el territorio nacional, el número de la declaración de mercancía, formulario aduanero o documento análogo mediante el cual fueron importadas dichas unidades. El incumplimiento a la presente obligación será sancionado de conformidad a lo regulado en el artículo 55-B literal b) de esta Ley.'

Art. 5. Intercálese un Artículo 66-C, en su orden y de la siguiente manera:

'Art. 66-C. Lo regulado en el inciso primero del artículo 37, artículo 45, artículo 45-B y artículo 45-F, todos de esta Ley, deberá ser cumplido por los productores e importadores de alcohol etílico potable. Asimismo, los referidos sujetos pasivos deberán consignar el impuesto específico por litro de alcohol etílico potable en el informe a que hace referencia el inciso tercero del artículo 45 de la mencionada Ley.

Igualmente los comercializadores o vendedores de alcohol étílico potable deberán presentar el informe a que se refiere el artículo 45-F de la Ley referida.

Los comercializadores o vendedores del alcohol étílico potable, deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 45-B de esta Ley.

El incumplimiento a las obligaciones contenidas en dicho artículo 45-B será sancionado conforme a lo regulado en el artículo 55-H de la mencionada Ley.

Las Direcciones Generales de Aduanas y de Impuestos Internos tendrán las mismas facultades establecidas en el artículo 47-A de esta Ley, respecto a la importación y elaboración de alcohol étílico potable.

Art. 6. El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALÓN AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO. San Salvador, a los nueve días del mes de septiembre del año dos mil diez.

CIRO CRUZ ZEPEDA PEÑA  
PRESIDENTE

OTHON SIGFRIDO REYES MORALES  
PRIMER VICEPRESIDENTE

GUILLERMO ANTONIO GALLEGOS NAVARRETE  
SEGUNDO VICEPRESIDENTE

JOSÉ FRANCISCO MERINO LÓPEZ  
TERCER VICEPRESIDENTE

ALBERTO ARMANDO ROMERO RODRÍGUEZ  
CUARTO VICEPRESIDENTE

FRANCISCO ROBERTO LORENZANA DURÁN  
QUINTO VICEPRESIDENTE

LORENA GUADALUPE PEÑA MENDOZA  
PRIMERA SECRETARIA

CÉSAR HUMBERTO GARCÍA AGUILERA  
SEGUNDO SECRETARIO

ELIZARDO GONZÁLEZ LOVO  
TERCER SECRETARIO

ROBERTO JOSÉ d%27AUBUISSON MUNGUÍA  
CUARTO SECRETARIO

QUINTA SECRETARIA

IRMA LOURDES PALACIOS VÁSQUEZ  
SEXTA SECRETARIA

MARIO ALBERTO TENORIO GUERRERO  
SÉPTIMO SECRETARIO

CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los veinte días del mes de septiembre del año dos mil diez.

PUBLIQUESE,

CARLOS MAURICIO FUNES CARTAGENA,  
Presidente de la República.

JUAN RAMÓN CARLOS ENRIQUE CÁCERES CHÁVEZ,  
Ministro de Hacienda.

Decreto Legislativo No. 462 de fecha 09 de septiembre de 2010, publicado en el Diario Oficial No. 177, Tomo 388 de fecha 23 de septiembre de 2010.