

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



**LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD,
CAPACIDAD ECONÓMICA POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y SU
NATURALEZA JURÍDICA, CONTEMPLADA EN LA LEY DE
CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y
CONVIVENCIA**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURICAS
PRESENTADO POR:**

**BRENDA IVETH CORTEZ VILLALTA.
MERCEDES IDALIA NERIO ARIAS.
HERBERT OMAR ROMERO ORELLANA.**

**DOCENTE ASESOR:
LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO DE 2019

TRIBUNAL CALIFICADOR

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

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

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MAESTRO ROGER ARMANDO ÁRIAS ALVARADO

RECTOR

DOCTOR MANUEL DE JESÚS JOYA ÁBREGO

VICERRECTOR ACADÉMICO

INGENIERO NELSON BERNABÉ GRANADOS ARÉVALO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

MAESTRO CRISTÓBAL RÍOS

SECRETARIO GENERAL

LICENCIADO RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

DECANA

DR. JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ

VICEDECANO

LIC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ

SECRETARIO

LIC. RENÉ MAURICIO MEJÍA MÉNDEZ

DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICDA. DIGNA CONTRERAS DE CORNEJO

DIRECTOR GENERAL DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

LICDA. MARÍA MAGDALENA MORALES

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

AGRADECIMIENTOS

Doy Gracias a Dios. Porque me proporcionó a lo largo de mi carrera discernimiento para salir adelante, por siempre estar conmigo cuando más lo necesito y darme la paciencia y las herramientas necesarias para alcanzar este logro.

Gracias a mis Padres. Por su apoyo incondicional, su amor, cariño y comprensión, por siempre haberme animado a seguir adelante sin desmayar, por brindarme siempre sus consejos y de su sabiduría para tomar las decisiones más correctas de mi vida, por enseñarme cada día a luchar por lo que quiero y motivarme siempre hacer la mejor profesional y ser humano.

Gracias a mis amigos de tesis Omar y Mercy. Por el apoyo brindado hacia mi persona, un apoyo el cual demostraron incondicionalmente cuando más lo necesite porque juntos luchamos por el mismo sueño sin descanso y estamos a punto de cumplir juntos una meta más de nuestras vidas.

A mis docentes, a quien les debo mi formación profesional, por la enseñanza de tanto valores y conocimientos, porque gracias a ellos, he aprendido muchas cosas de la vida tanto profesional como personal, estoy agradecida en especial con los licenciados **Levis Italmir Orellana, José Reinerio Carranza** y finalmente agradecida con mi asesor de tesis el licenciado **Eugenio Tevez Castillo**, por apoyarnos en la realización de nuestro trabajo de grado ya que sin él no habiéramos llegado al final de nuestro objetivo por sus asesorías que fueron de mucha ayuda para nuestro trabajo.

BRENDA IVETH CORTEZ VILLALTA

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODO PODEROSO. Por haberme permitido culminar mis estudios, por darme la fuerza, la sabiduría, paciencia y determinación necesaria para afrontar cualquier tipo de obstáculo que surgió durante toda mi carrera y a dedico principalmente mis logros por darme todo lo que poseo.

A MIS PADRES, Ignacio Nerio. Por todo su apoyo brindado a lo largo de la carrera y haberme inculcado principios para tener la determinación y coraje de que todo lo bueno siempre cuesta y nada es fácil. **Dinora Arias,** por su apoyo incondicional durante toda la carrera por haberme dado palabras de aliento en las buenas y malas que afronte, además por todos los sacrificios que hizo durante mi carrera.

A TODOS MIS FAMILIARES. Especialmente a mi hermana **Ruth Nerio,** Que de muchas formas me manifestaron sus muestras de motivación y apoyo incondicional durante toda mi carrera, y estuvo allí dando apoyo cuando yo creí que ya no podía más, y las cosas se tornaron difícil, gracias hermana.

A MIS AMIGOS Y AMIGAS. Brenda Cortez, Omar Orellana y Candy Bonilla, Por todos los momentos, en los cuales estuvieron presentes y demostraron de una u otra forma su apoyo, motivación cuando las cosas parecían difíciles, que afrontamos día a día, a lo largo de la carrera.

Al Licenciado **Eugenio Tevez Castillo,** por ser nuestro asesor que nos brindó su tiempo con mucha dedicación, a pesar de sus dificultades siempre mostro su entrega y compromiso, con nuestro trabajo de grado y sobre todo por habernos guiado a lo largo de nuestra investigación que nos condujo al éxito muchas gracias y que Dios lo bendiga, y finalmente a él **Doctor Saúl Morales** y él licenciado **José Reinerio Carranza,** por sus valiosos consejos de vida, y profesional, Dios los bendiga.

MERCEDES IDALIA NERIO ARIAS

AGRADECIMIENTOS

Doy Gracias a Dios. Por haber logrado una meta que me trace cuando salí de bachillerato, cada día y año que pase en la universidad fueron otorgados por la misericordia de Dios, y aunque no fue fácil, él estuvo conmigo.

Gracias a mi familia. A mi madre **María Elena Orellana**, por ser una inspiración de lucha, a mi abuela **Juana Paula Ayala**, que ha sido también parte importante de mi vida, a mi abuelo don **Carlos Orellana** que fue un padre para mí, y aunque ahora ya no está físicamente, su legado y principios los atesoro en mi corazón, a mi hermano **Mauricio Ernesto Urrutia** por ser apoyo importante en el transcurso de la carrera y enseñarme a enfrentar las dificultades.

Gracias a mis amigos de tesis Brenda, Mercy y Cepillin. Por el apoyo brindado hacia mí persona, un apoyo el cual demostraron incondicionalmente cuando más lo necesite, porque juntos luchamos por el mismo sueño sin descanso y estamos a punto de cumplir juntos una meta más de nuestras vidas; y aunque nuestro compañero cepillin no era parte del grupo de tesis nos apoyaba, asesoraba, lo cual fue de gran ayuda.

A mis docentes, a quien les debo mi formación profesional, por la enseñanza de tanto valores y conocimientos, porque gracias a ellos, he aprendido muchas cosas de la vida tanto profesional como personal, estoy agradecida en especial con él licenciado **José Reinerio Carranza** por sus consejos de vida y profesionales, y finalmente agradecida con mi asesor de tesis él licenciado **Eugenio Tevez Castillo**, por apoyarnos en la realización de nuestro trabajo de grado ya que sin él no habiéríamos llegado al final de nuestro objetivo por sus asesorías que fueron de mucha ayuda para nuestro trabajo.

HERBERT OMAR ROMERO ORELLANA

RESUMEN

ABREVIATURAS Y SIGLAS

INTRODUCCIÓN

I

CAPITULO I

LOS TRIBUTOS Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1.1.	Reseña histórica de los Tributos	1
1.1.1.	Grecia	2
1.1.2.	Roma	3
1.1.3.	El Reino Visigodo en España	3
1.1.4.	Edad Media	4
1.1.5.	Edad moderna	5
1.1.6.	El Salvador	7
1.2.	Historia de los impuestos en El Salvador	10
1.3.	Historia de la tasa en El Salvador	12
1.3.1.	Historia de las contribuciones especiales en El Salvador	13
1.3.1.1	El fondo de conservación vial. Conocido como FOVIAL	13
1.3.1.2	Ley transitoria para la estabilización de las tarifas del servicio público y transporte colectivo de pasajeros (COTRANS)	14
1.3.1.3	Ley de turismo	15
1.3.1.4	Contribución para la promoción turística	15
1.3.1.5.	Ley de la producción, industrialización y comercialización de la agroindustria azucarera de El Salvador	16
1.3.1.6	Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia	17
1.4.	Antecedentes históricos de los principios de progresividad, capacidad económica y doble tributación	18
1.4.1.	Principio de progresividad	18

1.4.2.	Principio de capacidad económica	21
1.4.3.	Principio de doble tributación	22
1.5.	Definición de tributo.	24
1.5.1.	Clases de tributos	26
1.5.1.1.	El impuesto	26
1.5.1.1.1.	Clases de impuesto	27
1.5.1.1.2.	Características	28
1.5.1.1.3.	Impuestos Subjetivos y Objetivo	28
1.5.1.1.4.	Impuestos periódicos e instantáneo	29
1.5.1.2.	Tasas	29
1.5.1.2.1.	Características	31
1.5.1.2.2.	Clasificación de las Tasas	32
1.5.1.2.2.1.	Tasas Estales	32
1.5.1.2.2.2.	Tasas Municipales	32
1.5.1.3.	Contribuciones Especiales	33
1.5.1.3.1.	Definición	33
1.5.1.3.2.	Características	33
1.5.1.3.3.	Clasificación de las Contribuciones	34
1.5.1.4.	Cuadro de semejanza y diferencia de los tributos	35
1.6.	Principios Tributarios	37
1.6.1.	Principio de legalidad	39
1.6.2.	Principio de generalidad	40
1.6.3.	Principio de igualdad	41
1.6.4.	Principio de proporcionalidad	42
1.6.5.	Principio de no confiscatoriedad	43
1.7.	Principios tributarios legales	44
1.7.1.	Principio de justicia tributaria	44
1.7.2.	Principio de seguridad jurídica	45

1.7.3.	Principio de equidad	46
1.7.4.	Principio de razonabilidad.	47
1.7.5.	Principio de economía tributaria	47
1.8.	Análisis de los principios de investigación	48
1.8.1.	Principio de progresividad	48
1.8.2.	Principio de capacidad económica	50
1.8.3.	Diferencia entre el principio de capacidad económica y progresividad	53
1.8.4.	Principio de Doble Tributación	54
1.8.4.1.	Clasificación	55
CAPITULO II		
ANÁLISIS DE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA, NATURALEZA JURIDICA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL		59
2.1.	Antecedentes de la ley	65
2.2.	Objeto de la Ley	67
2.3.	Sujetos de la Ley	68
2.3.1.	Administración Tributaria	68
2.3.2.	Agentes de retención	69
2.3.3.	Sujetos Pasivos	73
2.4.	Finalidad de la Ley	76
62.4.1.	Distribución	76
2.5.	Aplicabilidad de la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia	78
2.6.	Naturaleza Jurídica de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.	86
2.7.	Admisión de las demandas de Inconstitucionalidad por la Ley de contribución especial para la seguridad	89

ciudadana y convivencia por parte de la sala de lo constitucional de la corte suprema de justicia.

2.7.1.	Razonamiento de la demanda 149-2015	90
2.7.2.	Razonamiento de la demanda 151-2015	94
2.7.3.	Razonamiento de la demanda 153-2015	96
2.7.4.	Razonamiento de la demanda 158-2015	99

CAPITULO III

ANÁLISIS E INTERPRETACION DE LA INFORMACIÓN DE CAMPO E INTERPRETACION 105

3.1.	Entrevista realizada al Secretario Para Asuntos Legislativos de Casa Presidencial, Francisco Rubén Alvarado Fuentes	117
3.2.	Entrevista al Diputado Rodolfo Antonio Parker Soto, Secretario de la Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto de la Asamblea Legislativa.	123
3.3.	Entrevistas a conocedores de la materia, en la cual se entrevistó al licenciado Gerardo Alberto Ramos, Jefe de la División Jurídica, de la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda.	128
3.4.	Entrevistas al Licenciado Manuel Rigoberto Rodríguez, de la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda.	132
3.5.	Comprobación de hipótesis	135
3.5.1.	Hipótesis General	136
3.5.2.	Hipótesis Particulares	137
3.5.3.	Explicación de comprobación de hipótesis	140
3.5.4.	Métodos utilizados para comprobar la hipótesis	142

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	144
Conclusiones	144
Recomendaciones	145
BIBLIOGRAFÍA	148
ANEXOS	157

RESUMEN

La Asamblea Legislativa aprobó la Ley de contribución especial para seguridad ciudadana y convivencia, con ello el sistema tributario nacional se le incremento un nuevo tributo. La ley dispone, que el tributo se trata de una contribución especial, y para ello establece un mismo destino en el que se aplicaran los ingresos recaudados mediante ese tributo; siendo estos la seguridad ciudadana y conveniencia, que se concretan en una serie de beneficios.

El Principios de Progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes, en cuanto al principio de capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

Otro aspecto importante es la doble tributación, sobre una misma manifestación de riqueza, si bien la Sala de lo Constitucional ha establecido que la doble tributación no es inconstitucional, pero, si lo es cuando se grava una misma manifestación de riqueza.

Se estableció si existe o no vulneración a los principios, su naturaleza jurídica, es decir si se trata de una contribución especial y no de un impuesto, sus características, el hecho generador, base imponible y un campo de aplicación; reuniendo así los requisitos que configura una contribución especial, como los son destino específico y temporalidad.

ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS

ABREVIATURAS

Art.	Artículo.
Cn.	Constitución
C.T.	Código Tributario.

SIGLAS

ANSP	Academia Nacional de Seguridad Pública.
CESE	Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.
CNSCC	Consejo Nacional de Seguridad Ciudadana y Convivencia.
COTRANS	Contribución para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público del Transporte Colectivo de Pasajeros.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
FGR	Fiscalía General de la República.
PDDHH	Procuraduría Para La Defensa de Los Derechos Humanos
FOVIAL	Contribución del Fondo de Conservación Vial.
FUSADES	Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social.
GOES	Gobierno de El Salvador.

INJUVE	Instituto Nacional de la Juventud
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto del Valor Adquirido.
MSJP	Ministerio de Justicia y Seguridad Pública.
OEA	Organización de Estados Americanos.
PESS	Plan El Salvador Seguro.
PNC	Policía Nacional Civil.
SIGET	Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones.
FMLN	Frente Farabundo Martí Para la Liberación Nacional
ARENA	Alianza Republicana Nacionalista

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación denominado “La vulneración de los Principios de Progresividad, Capacidad Económica por la doble Tributación y su naturaleza jurídica, contemplada en la Ley de Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia”; ha sido realizado con el objeto de verificar si hay una vulneración a dos principios que son importantes a la hora de crear un tributo como lo son el principio de capacidad económica, progresividad, así como determinar si conlleva a una doble tributación por la naturaleza de la misma, producto de la entrada en vigencia de dicha Ley.

La Ley fue implementada con fundamento en la necesidad de recaudar fondos para financiar la Seguridad Pública, debido a la problemática actual de violencia que se vive en nuestro país; lo que se busca es verificar si realmente cumple con los elementos propios para ser considerada una contribución especial, analizar si dentro de la misma lo que se regula es un nuevo Impuesto dirigido a los sujetos pasivos con el fin de financiar el gasto público. En ese sentido se analiza también la efectividad de la ley, la forma como se ha distribuido lo recaudado hasta la fecha, y si se está haciendo conforme a los fines que la Ley persigue.

El contenido de la investigación se desarrolla en tres capítulos junto con las conclusiones y recomendaciones:1) Los tributos y principios tributarios, desarrollando los principios de legalidad, generalidad, proporcionalidad, igualdad, capacidad contributiva, progresividad, no confiscatoriedad, y doble tributación, conformados por antecedentes históricos, conceptualización base constitucional, 2) análisis de la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia, naturaleza jurídica de la contribución especial.

Capítulo que abarca el desarrollo del análisis de la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia, y análisis de la aplicación de los principios constitucionales en la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia, así como la aplicabilidad de la ley, haciendo referencia también a las demandas admitidas por parte de la Sala de lo Constitucional, 3) análisis de la información de campo, en esta parte se realiza encuestas a la ciudadanía para ver cuál es la percepción que tienen sobre la ley, así como verificar si les afecta la contribución especial, también se hace unas entrevistas a dos funcionarios relacionados con la creación y aprobación de dicha ley, entrevistas a concedores de la materia, dando un resultado de comprobación de hipótesis.

Con lo cual se pretende dar a conocer una investigación basada en una información de campo; significa un aporte informativo, ya que se pretende convertir el tema en material de discusión con relación a lo que en esta investigación se atañe, siendo un material de apoyo a la comunidad estudiantil.

CAPITULO I

LOS TRIBUTOS Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

En este capítulo se hace una breve referencia a la historia de los tributos, así como también a los principios de progresividad, capacidad económica y doble tributación, aspectos que se consideran relevantes para una mejor comprensión de la temática de investigación.

1.1. Reseña histórica de los Tributos

El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos en que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas. Los impuestos extraordinarios aplicados en tiempos de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos.¹

Por lo que la obligación de tributar para los habitantes de un determinado territorio era parte de la dominación² que ejercían pueblos con más desarrollo o con algún tipo de ventaja sobre otro.

Así, a través de la historia de la humanidad podemos observar cómo la imposición de tributos, concepto fundamental del derecho tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana del ser humano. Y no

¹ Osvaldo Humberto Soler. Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal. (Buenos Aires: La Ley, 2005). 58

² Daniel Diep Diep, "La Evolución del Tributo". Revista en el Acervo de la BJV, n.64, (2003):65, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/view/24132/21598>

necesariamente, de los tributos impuestos específicamente bajo una legislación; sino de tributos en los que no era necesaria una legislación, aquellos que se imponían simplemente porque sí, porque existía una superioridad de cualquier tipo o porque existía alguien que deseaba rendirlos, quizá en forma de agradecimiento, y porque había alguien a quien era grato recibirlos. A continuación, se establecerá las distintas formas en las que eran vistos los tributos en cada etapa de las civilizaciones.

1.1.1. Grecia

Los griegos conocieron en el siglo VI A.C., impuestos indirectos sobre los consumos, resistiéndose el Estado-Ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, en razón de la concepción imperante que realizaba la libertad individual, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueron voluntarias.

La carga tributaria en el Estado-Ciudad de los griegos no era elevada en razón del carácter reducido de los gastos públicos corrientes. Además el Estado no debía hacer frente al pago de estipendio a sus soldados ya que el servicio militar era obligatorio, imperando un sistema de “liturgias” o prestaciones voluntarias a cargo de ciertos ciudadanos pudientes, que costeaban parte de los gastos públicos.³

En tiempos de guerra los salarios de las tropas eran solventados con los tributos que las ciudades confederadas suministraban a Atenas, en tanto que los impuestos personales que se establecieron eran consentidos por los ciudadanos en aras del servicio prestado a la comunidad en situaciones de crisis.

³ Ibíd.57

1.1.2. Roma

En Roma, bajo el signo de la República, a favor del gran incremento experimentado en las fuentes de recursos como consecuencias de sus conquistas bélicas se produjo el enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos para perfeccionarlos aún más en tiempos del Imperio, bajo un manto Jurídico regulatorio, cuyo objetivo apuntaba a establecer y mantener su hegemonía en el mundo mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. En otras palabras, los impuestos no se cobraban del ciudadano sino del enemigo vencido.

Esta política equivocada y perversa sólo se varió cuando el Imperio estaba en vísperas de derrumbarse. En tiempos de Augusto se acometió una reforma fiscal asentada en el equilibrio presupuestario dirigida a la unificación financiera y a la determinación exacta de la materia imponible.

Lo primero, suprimiendo los privilegios tributarios que favorecerían a ciertas ciudades, incorporándolas con ello, al sistema general. Lo segundo fue logrado gracias a la confección de los censos lo que permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del imperio, la que constituyó la base de la imposición directa en las provincias.⁴

1.1.3. El Reino Visigodo en España

Las instituciones que los visigodos encontraron en España fueron las que Dioclesiano (emperador romano) había establecido en las postrimerías del siglo III. Se vivía en España en esa época como en todos los lugares del

⁴ Ibid.58

Imperio, en una atmósfera de opresión. La distinción más profunda entre la Hacienda Pública bajo la dominación romana y la misma bajo la monarquía visigoda radica en que mientras bajo la primera, era una pieza de la Hacienda Imperial bajo la segunda quiso ser un instrumento de aglutinación nacional.

El despotismo romano había conducido a la confusión de los recursos públicos con la fortuna privada del emperador; la Monarquía visigótica restableció la distinción entre el patrimonio del Estado y los bienes particulares del soberano.⁵

El sistema tributario visigótico estaba destinado a cubrir los gastos de un cuerpo nacional en gestación. Los visigodos introdujeron dos novedades importantes: la primera, la autonomía del patrimonio fiscal; la segunda, la fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito. Se habrían inspirado ambas en ideas políticas germánicas y eclesiásticas. Sin embargo, el sistema financiero a nivel nacional no llegó a consolidarse en España bajo la dominación visigoda debido principalmente a la debilidad del poder político y a la frágil textura del Estado.

1.1.4. Edad Media

Durante el tiempo transcurrido desde la caída del imperio romano hasta la Revolución Francesa que abarca los dos periodos que en la historia se conocen con la denominación de edad media y edad moderna el impuesto mutó su carácter de instituto de derecho público para convertirse en signo de servidumbre. La organización política también se sometía a cambios

⁵ Fernando Sáinz de Bujanda, "*Hacienda y derecho*". (Instituto de Estudios Políticos: Madrid, 1955), 184.

fundamentales ya que el poder se repartía entre los reyes y señores feudales, coexistiendo dos ordenes de exacciones, las que se debían al señor feudal y las que se debían al rey como soberano, siendo la primera consecuencia de esta evolución la desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo.

En la edad media se contempló una organización de la hacienda pública basadas en las posesiones privadas del Rey y los derechos feudales, sin perjuicio de ciertas situaciones excepcionales, así, por ejemplo, el caso de algunas ciudades con un comercio desarrollado, que fueron objeto de imposiciones particulares, y la existencia de las primeras convocatorias reales para contribuir a la financiación de gastos extraordinarios (fundamentalmente guerras), dando origen a un incipiente parlamentario.⁶

En el derecho medieval el impuesto se establece con carácter personal privilegiado, sin tomar en cuenta a la renta. En éste régimen clases enteras no sólo viven de lo que con sus brazos producen los siervos, sino que están exceptuados de la obligación de concurrir con sus aportes a la manutención de las cargas comunes. En este ambiente falta, desde luego, toda proporcionalidad contributiva.

1.1.5. Edad moderna

Durante la Edad Moderna, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las

⁶ Kuri De Mendoza, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*. (Centro de Investigación y proyecto de reforma judicial I: San Salvador, 1993).38

primeras naciones europeas, organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.⁷

Con el advenimiento de la edad moderna y la configuración de los Estados Nacionales, se desarrollan gobiernos fuertes centralizados, aumentando de manera considerable las necesidades de ingresos y gastos por diversas razones, tales como: los deseos de predominio, el surgimiento de una excesiva burocracia o la multiplicación de rivalidades entre los diversos Estados, que cristalizó en constantes guerras y determinó la creación de ejércitos cada más grandes y poderosos.⁸

La tributación en tiempo de la Edad Moderna, en síntesis, se caracteriza, por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de una tributación con predominio de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos directos.

El siglo XVIII fue testigo del advenimiento de dos principios fundamentales referidos a la organización del Estado: la soberanía popular y la separación de poderes. A partir de 1789 ambos principios derivaron en el reconocimiento expreso de que la supremacía política correspondía al órgano del Estado que representaba la voluntad general, por cuyo motivo correspondió a las Asambleas Legislativas dictar la Constitución del Estado, declarar los derechos y garantías individuales y ejercitar todas las actividades superiores necesarias para la existencia del Estado. Es precisamente que, derivada la Revolución Francesa en el Régimen Napoleónico, para sostener las guerras entre Francia y Gran Bretaña, en este último país se establece, en 1798, el primer impuesto a la renta.

⁷ Ibíd.58

⁸ Ibíd.38

Si bien la presencia del elemento jurídico fue vigorosa en la organización romana y en la monarquía visigótica, el régimen constitucional plasmado a partir de la Revolución Francesa le da a los Estados de Derecho una fisonomía diferente a la que tuvieron en otras épocas pues, en primer lugar, la ley es el producto de la voluntad general, inspirada por la razón, en segundo lugar, el sometimiento al derecho no afectó sólo a los súbditos sino también al Rey e incluso al propio Estado, en tercer lugar, la ley disciplinó casi enteramente los movimientos de la Administración, convirtiendo a estos en una actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar los derechos del individuo frente al Poder Público.⁹

Si bien los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el Siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensables para la vida del Estado, creciendo, paralelamente, la teoría del Estado de derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

1.1.6. El Salvador

Una de las primeras figuras por las que se estableció tributos en El Salvador, fue por medio de los encomenderos, el cual tenía una gran importancia; la importancia de la encomienda no se debía sólo al abastecimiento de alimentos y productos agrícolas que encerraba como tributo, la mano de obra que proporcionaba los indígenas y las estipulaciones sobre la forma en que el tributo agrícola había de ser cultivado.¹⁰

⁹ Sainz, "*Hacienda y Derecho*". 189

¹⁰ David Browning, *El Salvador: la tierra y el hombre* (San Salvador: Consejo Nacional para la Cultura y el Arte, Dirección General de Publicaciones, 1967), 78.

Este privilegio se extendió en el siglo XVI a otras personas que no habían participado ni en la conquista, ni en la colonización. El tributo podía ser pagado en especie o en mano de obra, la mayoría de las haciendas ganaderas eran trabajadas por indígenas dados en encomienda¹¹

Eran tributarios los indios varones de dieciocho a cincuenta años de edad, estando exceptuados las mujeres, lo mismo que los niños, los indios encomendados pasaban el tributo a su respectivo encomendero, el encomendero tenía la obligación de cristianizarlos y protegerlos, aunque las leyes dadas por la corona prohibían la explotación de los indios, Castilla se encontraba demasiado lejos de los indios y los abusos por parte de los encomenderos se cometieron por doquier.

La encomienda se convirtió en una institución que explotaba a los naturales de estas tierras. Los españoles y criollos establecidos en el Nuevo Mundo estaban sometidos a diversas exacciones, bastante onerosas; en primer lugar, a capitaciones a favor de necesidades perentorias de la monarquía, de la que no se escapaban ni los conventos de frailes, tales como las que fueron exigidas en tiempo de Felipe IV, 1622 y 1637, y en segundo lugar a contribuciones extraordinarias para la fortificación de las costas americanas y defensa contra los extranjeros enemigos de España.

Pagaban también impuestos permanentes los cuales eran: quintos, diezmos, madianata, almojarifazgo, armada, avería, aguardiente, estancos, pulperías, lanzas, timbres, bulas, alcabala.

¹¹ Luis Fernando Ortiz Alfaro et al. "Eficacia de los Principios en el derecho tributario salvadoreño", (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de San Salvador, El Salvador. 2007), 7, <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/279/1/10136420.pdf>

La alcabala era de dos clases, de mar y de tierra; la de tierra consistía en dos por ciento, que se pagaba por el producto de cualquier especie de venta. Este impuesto fue notable por su larga duración: duró desde 1592, fecha en que lo mandó a establecer Felipe II, hasta la Independencia.¹²

A nivel Constitucional, los tributos fueron regulados a partir de la Constitución de 1824, la cual en el art. 22 numeral noveno, establecía que era atribución del Congreso: “Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios...”¹³ y en el numeral décimo establecía que, también era atribución del congreso “Aumentar o disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y la República”.

De igual manera la Constitución de 1841, establecía que era atribución del Poder Legislativo: “Levantar contribuciones o impuestos...” En el mismo sentido fue redactada la atribución al poder Legislativo en las Constituciones de 1864, 1871, 1872, 1880, 1883 y 1886. En la Constitución de 1939, 1945, 1950 y 1962, establecía que era atribución de la Asamblea Legislativa: “Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa”.

La Constitución actual (1983), establece en el art. 131 numeral 6 que le corresponde a la Asamblea Legislativa: “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...” la época prehispánica la sociedad pipil estaba dividida en tres clases, noble, plebeyos y los esclavos. La afiliación de clases se heredaba por lo general, pero para ocupar los puestos de altos rangos el individuo debía de haberse probado en el campo de batalla y si lograba distinguirse en

¹² Ibíd.

¹³ Ibíd.8

la guerra obtenía el status de noble. Los nobles tenían altos puestos políticos o religiosos.¹⁴

1.2. Historia de los impuestos en El Salvador

El antecedente más remoto del impuesto en nuestro país lo vemos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que deviene desde aquellos días cuando los países Centroamericanos recién habían declarado su independencia de España y dado que la nueva nación había nacido con deudas, la Asamblea Nacional, en 1823, voto por implementación en todo el territorio de las Provincias Unidas de Centro América, un impuesto directo a los ingresos o ganancias el cual estimaba “que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los Abogados cinco pesos; los arrendadores un medio por ciento de los ingresos a la propiedad”.¹⁵

A partir de la década de 1880, el Estado empezó a darle más atención a las demandas de los grupos más poderosos del país. Es por ello, que los gobiernos de turno se preocupaban por financiar las actividades del Estado sin molestar con mayores impuestos a los productores y exportadores de café y en su lugar el aumento de los recursos del Estado dependió, en primera instancia, de los impuestos de las importaciones, los cuales pasaban por los puertos principales de la república (La Libertad, Acajutla y La Unión), en donde el gobierno había establecido aduanas que se encargaban de

¹⁴ Mauricio Alexander Montiel Pérez, “Impacto de las Reformas Fiscales de 2004, en la Situación Financiera de las Pequeña y Mediana Empresa Salvadoreña” (Tesis de grado, Universidad Dr. José Matías Delgado, agosto 2005),1,<https://webquery.ujmd.edu.sv/siab/bvirtual/BIBLIOTECA%20VIRTUAL/TESIS/01/CPU/ADMI0000378.pdf>

¹⁵ Ramón Antonio Ramos, et al., “Las reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta en el pago a cuenta” (Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, marzo 2005).22,<http://ri.ufg.edu.sv/jspui/bitstream/11592/8238/1/343.052-R175r.pdf>

cobrar derechos de importación a la mayoría de los productos que entraban al país.

De esa forma en 1870 los impuestos que cobraba el Estado en las aduanas representaban el 60% de todos los ingresos del Estado Salvadoreño, proporción que se mantuvo con algunas excepciones hasta 1910. El 19 de mayo de 1915, la Asamblea Nacional Legislativa, promulgo la primera ley del impuesto sobre la renta, tal como la conocemos hoy en día, es decir, estructurada como tal, como una ley dirigida a gravar ingresos de una manera directa, esta ley fue publicada en el Diario Oficial del 22 de mayo de 1915. Esta ley surgió de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las condiciones socio-económicas por las que atravesaba El Salvador en aquellos días, y efectivamente, en la exposición de motivos de la referida ley, se justifica la promulgación de la misma.

Además de los impuestos de importación, el gobierno central y los municipios también cobraban una serie de impuestos de origen interno. El más importante de estos era el llamado “estanco de aguardiente”, controlado directamente por las municipalidades, mediante el cual la producción y venta de licores solo se podía realizar con permiso estatal y pagando los impuestos correspondientes al tesoro nacional, éste proporcionaba entre una quinta y cuarta parte de los ingresos del Estado durante los años de 1870 a 1910.

El Estado también percibía ingresos de la venta de papel sellado y timbres, y de las ganancias obtenidas del monopolio de la pólvora y del telégrafo, al igual que impuestos directos que debían pagar todos los hombres adultos del país (Vialidad). Tanto los impuestos a las importaciones como los propiamente internos eran percibidos en forma de dinero o de bonos por el Estado.

Pero había otros que jornaleros y pequeños campesinos podían pagar en dinero o en trabajo, por ejemplo, la construcción de vías de comunicación dependió en gran medida del llamado “Impuestos de Caminos” que se cobraban a todos los hombres adultos del país.

En El Salvador surgieron reformas a las leyes tributarias, en 1916, 1919, 1951, 1953, 1955 y 1963, llegando a tener una importancia significativa como fuente de recursos públicos y además, a configurarse en su estructura, como el tipo de impuesto moderno que se encuentra en la mayoría de países, y según se acepta generalmente en la actualidad, permitiendo mejorar la obtención de recursos públicos que al diseñarlo en forma apropiada constituye un instrumento poderoso para el otorgamiento de incentivos económicos.

Uno de los aportes al derecho tributario más significativo es la creación del código tributario el cual se creó a través del Decreto Legislativo N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000 bajo la presidencia de Francisco Guillermo Flores Pérez y su ministro de hacienda José Luis Trigueros.¹⁶

1.3. Historia de la tasa en El Salvador

El tributo clasificado como tasa, a diferencia del impuesto, se caracteriza por

¹⁶ Guadalupe Gomez García et al, "Impacto Financiero en el Sistema Bancario de El Salvador por la Implementación de la Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para la Seguridad Ciudadana" (Tesis maestría en administración financiera, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, 2016), 7-9, <https://docplayer.es/78412212-Universidad-de-el-salvador.html>. Este código según el artículo uno y dos del mismo contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos, bajo la competencia de la Administración Tributaria, y se aplica a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales, regulando además las actuaciones de la autoridades competentes para administrar a los sujetos pasivos de una forma correcta.

que lo pagado ya sea al Estado o las municipalidades, conlleva a una contraprestación directa o individualizada a favor de quien lo pago: es decir; el ciudadano paga a cambio de recibir un servicio que puede individualizar a favor de quien efectúa el pago. La Constitución de la República (1983) estipula que los municipios son autónomos en lo Económico, técnico y administrativo y se rigen por el Código Municipal, que determina los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de su autonomía.

1.3.1. Historia de las contribuciones especiales en El Salvador

En El Salvador son reconocidas cinco tipos de contribuciones especiales creadas para fines específico de acuerdo a la ley de aplicación de cada una de ellas: Contribución del Fondo de Conservación Vial (FOVIAL), normada por la Ley de Fondo de Conservación Vial; contribución para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público del Transporte Colectivo de Pasajeros (COTRANS), considerado en la Ley del mismo nombre; contribución para la Promoción Turística normado en la Ley de Turismo, contribución por libra de azúcar extraída, normada en la Ley de la producción, industrialización y comercialización de la agroindustria azucarera de El Salvador; y la Contribución que ha sido creada más recientemente dirigida a la seguridad ciudadana regida por la Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia.¹⁷

1.3.1.1. El fondo de conservación vial. Conocido como FOVIAL

Aprobado el 30 de noviembre del año 2000, fue creado para administrar

¹⁷ Vilma Mariela Guerrero González et al, "El Tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales en El Salvador", (Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, 2011), 5, <https://docplayer.es/4179378-Universidad-de-el-salvador-facultad-de-ciencias-economicas-escuela-de-contaduria-publica.html>

eficientemente los recursos financieros que le corresponden, realizar un adecuado servicio de conservación en la red vial nacional prioritaria mantenible, las actividades de conservación vial, se realizan a través de los programas: programa de mantenimiento rutinario, programa de mantenimiento periódico, programa de mantenimiento puentes y obras de paso. La Ley de Fondo de Conservación Vial fue creada con fecha 30 de noviembre del 2000 según decreto legislativo No 208 Diario Oficial 237.

Reformado según Decreto Legislativo No. 789 de fecha 18 de diciembre de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 8, Tomo 382 de fecha 14 de enero de 2009. El objetivo principal que se persigue con la contribución del FOVIAL es un marco legal financiamiento y gestión de conservación para la red vial nacional y urbana prioritaria mantenible.¹⁸

1.3.1.2. Ley transitoria para la estabilización de las tarifas del servicio público y transporte colectivo de pasajeros (COTRANS)

Esta contribución especial transitoria para la estabilización de las tarifas del servicio público y transporte colectivo de pasajeros que se abreva para efectos de documentación y registro como COTRANS significa Contribución para el Transporte. La contribución fue creada con el propósito de proteger la economía familiar de las personas que hacen uso del transporte público de pasajeros, y como apoyo a los empresarios que tienen transporte colectivo de pasajeros.

El valor de la contribución es de diez centavos de dólar de los Estados Unidos de América por galón (\$0.10 por galón) de diésel, gasolinas regular o

¹⁸ Ibid 14 -15.

especial el cual es aplicable a partir de la entrada en vigencia de la Ley de transporte mediante decreto legislativo N°487 del 23 de noviembre de 2007, con últimas reformas según Decreto Legislativo No. 92, de fecha 30 de julio de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 144, Tomo 384 de fecha 31 de julio de 2009.

1.3.1.3. Ley de turismo

El turismo constituye uno de los mayores recursos para el desarrollo económico de El Salvador. Los excelentes atractivos naturales que posee el país, como playas, clima tropical agradable y paisajes hermosos, se une un importante patrimonio arqueológico y ecológico y precolombino, además de reservas nacionales; con el tiempo han mejorado.¹⁹ En apoyo al turismo es que nace la Ley de Turismo, que entró en vigencia el 18 de enero de 2006, es una herramienta que favorece al desarrollo del sector de una manera estructurada y dota al país de recursos para la promoción en el exterior.

1.3.1.4. Contribución para la promoción turística

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

El hecho generador se efectuará en el momento de la realización del pago de los servicios por parte del sujeto pasivo, debiendo especificar el monto de la

¹⁹ Ibíd.

contribución separado en el documento que de acuerdo a las leyes fiscales se extienda para demostrar el pago. La base imponible de la contribución especial para la promoción del desarrollo turístico será de un 5% aplicado sobre la base del precio diario del servicio de alojamiento que utilice el sujeto pasivo.

Se excluye el monto pagado en concepto de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, así como el precio de cualquier otro servicio no sea estrictamente el de alojamiento.²⁰

1.3.1.5. Ley de la producción, industrialización y comercialización de la agroindustria azucarera de El Salvador

En agosto del 2001 se creó la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, a través de la publicación oficial del decreto legislativo No.490 del 26 de julio de 2001. El objetivo principal de su creación fue normar las relaciones entre las centrales azucareras o ingenios y las de éstos con los productores de caña de azúcar, garantizándoles la justicia, racionalidad y transparencia en las actividades propias de la agroindustria nacional.

En el artículo 4 de la ley antes mencionada, es creado el Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera (CONSAA) y se le define como la máxima autoridad para la aplicación de dicha Ley. Fue constituida el 27 de septiembre del año 2002, fecha en que la anterior Comisión Salvadoreña para el Desarrollo Azucarero (CDA), dejó de normar las relaciones entre los productores de caña y las centrales azucareras o ingenios del país,

²⁰ Art. 16 de la Ley de Turismo (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2005.)

traspasando tanto los derechos como las obligaciones, trasladando los bienes de la misma, los cuales a partir de esa fecha, pasaron a formar parte del patrimonio del CONSAA, según lo estipulan los artículos 17 y 18 de la relacionada Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador.

La máxima autoridad del Consejo es el Directorio, la Ley de CONSAA señala quienes conforman el Consejo, dentro de ellos representantes de las centrales azucareras o ingenios; representantes de los productores de caña y por el Gobierno de El Salvador, a través de los Ministros de Economía y de Agricultura y Ganadería. El presupuesto de gastos e inversiones anuales del Consejo es financiado con una contribución que aportan los productores de caña y las centrales azucareras o ingenios por libra de azúcar extraída. Dicha contribución es establecida por la Asamblea Legislativa a propuesta del Ministerio de Hacienda y será recaudada por el mencionado Ministerio.

Ningún miembro del Directorio devengará dieta alguna, esta contribución tiene como principal fin la producción, industrialización y comercialización de la industria del azúcar, así como promover la optimización de la producción autoconsumo y comercialización de la caña de azúcar y miel dentro de la agroindustria, a nivel nacional e internacional para lograr el desarrollo económico y social de El Salvador.

1.3.1.6. Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia

La contribución especial creada más recientemente y que es objeto de interés en esta investigación se le denominó Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC), la cual recae sobre la

adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación. Los fondos obtenidos de la contribución especial, serán utilizados en actividades enfocadas en la seguridad ciudadana, combate contra la violencia y la prevención de la misma.

1.4. Antecedentes históricos de los principios de progresividad, capacidad económica y doble tributación

1.4.1. Principio de progresividad

El vestigio del principio de progresividad, se evidencia en Atenas en el año 594 a de C. donde Solón, elaboró un Código de leyes dando tratamiento igualitario a los ciudadanos; así, dividió la ciudad en cuatro clases y determinó que las obligaciones tributarias fueran proporcionales a las riquezas que se poseían.

De acuerdo a lo anterior fue hasta la Revolución Francesa que se incorporo, a fines del siglo XVIII, en la agenda histórica de los Estados-Nación, en una brevísima sucesión de eventos cruciales emergen los dos paradigmas fiscales centrales del Occidente moderno.²¹

²¹Denis Ivan Cornejo Flores, et al, "Eficacia de los Principios Constitucionales de Progresividad y de no confiscación en las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta", (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Jurídicas y sociales, Universidad de El Salvador, 2013), 62-63, <https://docplayer.es/95492143-Tema-trabajo-de-investigacion-para-obtener-el-grado-de-licenciado-a-en-ciencias-juridicas-presentadopor.html>

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

De igual modo, el artículo quince estableció el derecho de “pedir cuenta de su administración por todo funcionario público”. Todo esto en el marco “de la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre”. A saber: “la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión” (artículo 2º). La propiedad fue definida en la “Declaración” en los términos de la emergente “burguesía”. Sólo dos años más tarde, con el ascenso de los “jacobinos” liderados por Robespierre, se precipita –una vez derrotados los “girondinos”- la Convención de 1793.

El autor mencionado propone superar la visión meramente “republicana” de la tributación establecida en 1791 e introducir el concepto de la “progresividad”, ligándolo de modo directo a la limitación del derecho de propiedad; es entonces en el proceso revolucionario francés, un muy temprano intento de superar la recién nacida concepción “burguesa” de la propiedad. Esta vertiginosa sucesión constituye un notable ejemplo de “aceleración histórica” en la génesis de las ideas de la modernidad; el artículo aprobado por la Convención dejó muy en claro lo que todos entendemos hoy por “progresividad tributaria”, los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia debía deben ser dispensados de

contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna.

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

Defendió su propuesta de reforma en un notable discurso ante la Convención (Sanguinetti, 2003), en rigor, este cambio tan sustancial se concretó bajo la forma de un sucinto y muy preciso artículo que tuvo una efímera vigencia; duró lo que la cabeza del líder de los “jacobinos” tardó en rodar bajo la guillotina, el artículo aprobado por la Convención deja claro lo que todos entienden hoy por “progresividad tributaria y proclama que: “Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna”.

De este modo fue fundada la progresividad tributaria “moderna”; vale decir, la base conceptual que permitió, un siglo más tarde, el establecimiento y desarrollo del Impuesto sobre la Renta y la expansión de las cargas sobre los patrimonios y las herencias en Occidente. La proporcionalidad ha evolucionado en el pensamiento tributario, hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad, cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad,

considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

1.4.2. Principio de capacidad económica

El principio de Capacidad económica coincide con la etapa con que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir en la economía pasando por los estadios de la "capacidad económica" y la "capacidad de prestación", al justificarse que las riquezas sean gravadas en razón de los sujetos y más tarde en función política, económica y social, no conforma un criterio objetivo, ya que depende de una apreciación política efectuada por el legislador con relación a cierta riqueza, y fundada en los fines que quiere alcanzar.²²

Asimismo, se puede ver como se ha legislado dicho principio en las diferentes Constituciones que ha tenido El Salvador. La fórmula equivalente a la expresión "relación equitativa" que fue recogida de las tres últimas constituciones, fue acopiada inicialmente en ocho Constituciones sucesivas desde 1841 hasta 1886, y esto era "con la debida proporción" por lo que, en casi todas las del siglo pasado (excepto la primera de 1824). Fue la formulación hasta que en 1939 se convirtió en "relación equitativa y justa". Finalmente en 1950, se adopta el texto vigente, que igual a los anteriores constituye una clara referencia al principio de capacidad económica la proporción de los haberes, que en España pasa de "haberes" a "Capacidad Contributiva" que no es más que el principio material de justicia en el ámbito tributario.²³

²² Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, (Buenos Aires: Depalma, 1996) ,56.

²³ Álvaro Magaña, *La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador*, (El Salvador: UTE, 1993), 56.

1.4.3. Principio de doble tributación

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

Desde la antigüedad, las clases desvalidas como los esclavos, pequeños campesinos, etc., se vieron obligados al pago de tributos a las clases dominantes. Los principios impositivos y de política financiera, si bien la Revolución Francesa se empieza a estudiar seriamente la imposición.²⁴

El fenómeno de la doble imposición internacional se ha constituido como un obstáculo al desarrollo económico y de la industria, los más importantes relativos a la doble imposición datan desde 1921, cuando la Sociedad de las Naciones encomendó el estudio de la doble tributación a cuatro eminentes profesores: Seligman de la Universidad de Columbia, Einaudi de la Universidad de Turín, Bruns de la Universidad de Rotterdam y Stamp de la Universidad de Londres.

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

Este comité de celebres financistas, con criterios más económicos que

²⁴ Martín Campos Aguilar, *La Historia de la Tributación*, (Compas Novas, 1989).38.

jurídicos, estableció la solución al problema son lo que ellos denominaban “Dependencia Económica”, la cual tenía cuatro elementos, estos son: el lugar de origen de la riqueza o principio de la adquisición; el lugar donde se encuentra situada la riqueza o principio de la localización; el lugar donde es posible hacer efectivos los derechos sobre la riqueza o principio de ejercicio de los derechos jurídicos y; lugar de residencia o domicilio o principio del consumo afección o disposición de la cosa.²⁵

En 1925 el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones con el deseo de desarrollar y llevar al a practica lo propuesto por los Financistas de la Liga de las Naciones en 1921 de siete países europeos: Bélgica, Inglaterra, Francia, Italia, Holanda, Suiza, Checoslovaquia; y los resultados de esta comisión se resumen en dos declaraciones; que el único medio para evitar la doble tributación son los Tratados o Convenios Bilaterales entre los Estados que desearan hacerse mutuas concesiones; que los impuestos para solucionar la doble tributación son los reales (corresponden al país de origen) y los personales (domicilio).²⁶

En 1927, el Comité de Expertos formulo reglas para los principios declarados por el comité del 1925 y tales reglas son las siguientes: Impuestos reales; que corresponden al país de ubicación de bienes y fuentes de riqueza, el derecho de establecer impuestos reales o sobre cada renta individual en los cuales la renta de los inmuebles y su propiedad son imponibles en el país de la situación y las rentas de fondos públicos, son gravables donde se encuentran los deudores de esas rentas; y los impuestos personales; es sobre el conjunto o suma de las rentas o le patrimonio correspondiente al Estado donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal, es decir su residencia

²⁵ Luis Bonfantin Garrone, *La Economía Bancaria*, (Abeledo: Buenos Aires, 1990), 78.

²⁶ *Ibíd.*

normal en el sentido de habitación permanente.²⁷ En forma más actualizada han contribuido al estudio de la doble imposición organismos adscritos a las Naciones Unidas, a la Organización de Estados Americanos (O.E.A.); otras instituciones de carácter internacional, tales como la International Fiscal Association (I.F.A.); la Interamerican Bar Association; la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (O.E.C.D.E.); el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; y en un plan más restringido, pero con resultados más prácticos la Comunidad Europea (C.E.E) y el Mercado Común Centroamericano.²⁸

1.5. Definición de tributo

Conforme al principio de reserva de ley, establecido en el art. 6, del Código Tributario, para crear, modificar o suprimir un tributo, es necesario la emisión de una ley y como ya está plasmado en la Constitución de la República, en los arts. 131 ordinal 6º y 231, dicha ley debe ser emitida por la Asamblea Legislativa, conforme al procedimiento constitucional.

En sentencia con referencia 287-2007, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo,²⁹ nos dice que el Principio de Reserva de Ley es aquél mediante el cual se obliga a regular una materia concreta con normas que posean rango de Ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver con la intervención del Poder Público en la esfera de derechos del individuo.

²⁷ Wendy Carolina Alas caballero, et al, “Los Efectos Jurídicos de la Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia como un aporte al plan El Salvador seguro”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2016), 107, <https://docplayer.es/115409768-Universidad-de-el-salvador-facultad-de-jurisprudencia-y-ciencias-sociales-es-cuela-de-ciencias-juridicas.html>

²⁸ *Ibíd.*

²⁹ Sentencia Sala de Lo Contencioso Administrativo, Referencia: 287-2007, (El Salvador, Sala de la Corte Suprema de Justicia, 2011)

La Constitución de la República en su art.1, reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado y su organización es para la consecución de la justicia, de la seguridad social y el bien común sin embargo para lograr el bienestar de la persona humana como un individuo que pertenece a una sociedad debe satisfacer ciertas necesidades que son colectivas y es una obligación del mismo satisfacerlas, como lo es el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

Se puede, definir al tributo, como una prestación obligatoria, que exige el Estado, en el uso de su poder de imperio, en virtud de una ley, cuyo pago serán dinero o especie.³⁰ También se puede definir al tributo, como una prestación pecuniaria, impuesta coactivamente por el Estado con el objeto de financiar gastos públicos.³¹

Otra definición de tributo, es que son los ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias que exige la Administración pública como consecuencia de un supuesto de hecho que una ley determina para contribuir al fin primordial de la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

De las anteriores definiciones se pueden destacar ciertos elementos que caracterizan al concepto de tributo y en los cuales coinciden los autores citados, los cuales son:

- a) obligatoriedad, por el hecho de ser exigidos por el Estado, en virtud de una ley.
- b) Cumplen con la finalidad de financiar gastos públicos.

³⁰ Vizcaíno, *Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 73

³¹ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco, *Derecho tributario*, (Thomson Aranzandi: Navarra España:, 2008), 74

c) Son prestaciones pecuniarias

En la legislación salvadoreña, conforme al Código Tributario en su artículo 11, define al tributo como “las obligaciones que establece el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, en esta definición también se pueden observar los elementos característicos que mencionamos sobresalen en las definiciones que exponen diferentes autores.

1.5.1 Clases de tributos

Diferentes autores coinciden con la clasificación de los tributos de la siguiente manera:

- a) Impuesto
- b) Tasas
- c) Contribuciones especiales

Esta misma clasificación está plasmada en nuestro ordenamiento jurídico, el art. 12 del código Tributario.

1.5.1 El impuesto

El impuesto en su definición recoge los elementos que caracterizan al tributo y que doctrinariamente se le presta más atención por ser uno de los más importantes en las finanzas contemporáneas.³² El impuesto es la prestación

³² Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, (Temis S.A: Bogotá, 2001), 113,114.

obligatoria que exige el Estado cuando se hace efectivo el hecho imponible establecido en la ley, que es consecuencia de un negocio o acto en el que se manifiesta la capacidad económica del contribuyente, esta definición es acorde al Art. 13 C.T., se entiende, entonces, que se debe el pago del impuesto porque un contribuyente posee un bien, obtiene una renta o realiza un consumo y que pueden ser destinados por la administración pública para financiar las necesidades básicas de la población como lo son la salud, educación, transporte, etc.

1.5.1.1.1. Clases de impuesto

La doctrina hace una clasificación del impuesto, la cual se abordará de manera breve a continuación:³³

a) Impuestos directos e indirectos: los primeros son aquellos que se exigen a una persona determinada que se conoce su capacidad económica y no pueden ser trasladados a terceras personas, mientras que los segundos son aquellos que es permitido obtener de otra persona el pago del impuesto por lo que no existe un contribuyente determinado y que se presume su capacidad económica.

b) Impuestos reales y personales, se consideran reales cuando no se consideran las circunstancias personales del contribuyente sino la posesión de un bien, entonces los impuestos personales son aquellos que la ley determina quienes son los obligados al pago del impuesto.

c) Impuesto proporcional e impuesto progresivos, se entiende proporcional aquel impuesto que mantiene una relación constante entre su cuantía y el

³³ Juan Martín Queralt, et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, decimosegunda edición (Tecnos: Madrid, España, 2001),89

valor de la riqueza gravada y es progresivo cuando la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que va aumentando el valor de ésta.

1.5.1.1.2. Características

A los impuestos se les caracteriza por ser una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines. El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es el tributo exigido sin contraprestación directa³⁴.

1.5.1.1.3. Impuestos Subjetivos y Objetivo

Son Impuestos subjetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta a la hora de cuantificar la deuda tributaria tenemos a manera de ejemplo el Impuesto sobre La Renta³⁵.

Son Impuestos objetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda³⁶, ejemplo el IVA. Esta clasificación atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales que atiende a la específica consideración del hecho imponible, según su relación con el

³⁴ Ibid. 62.

³⁵ Vizcaíno, *Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 45.

³⁶ Héctor Villegas B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (Depalma: Buenos Aires, 2001), 82.

sujeto obligado; sin embargo, los impuestos personales son algunas veces subjetivos y por otra parte los reales pueden ser a la vez subjetivos.

1.5.1.1.4. Impuestos periódicos e instantáneo

Los impuestos instantáneos son aquellos en los que el presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Por ejemplo: el gravamen de la sucesión, Impuesto sobre Transferencia de Bienes y Raíces, el IVA.

Son Impuestos periódicos los que el presupuesto de hecho es continuo en el tiempo o es de realización progresiva. Se fracciona el hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos, por ejemplo el Impuesto sobre la renta.

Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, el ordenamiento jurídico del país reconoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto Salvadoreño del seguro social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del Seguro y que pueden calificarse como Impuestos al trabajo.

1.5.1.2 Tasas

Definición: Mucho tiende a confundirse los elementos económicos, jurídicos y políticos para su caracterización. En una primera aproximación la tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles mientras el impuesto lo hacía en el de los indivisibles, de esta definición de índole económica se fue pasando a una

diferenciación marcadamente jurídica basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia.³⁷

El impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza-patrimonio de los sujetos en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.³⁸ El impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio público”.

La tasa fue definida en el artículo 16 del Modelo del Código Tributario para América Latina como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación; no es tasa la contraprestación recibida en pago de servicios no inherentes al Estado³⁹”.

Por su parte la Sala de Lo Constitucional define las tasas como: “el tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecta o beneficia de modo particular al sujeto pasivo”.

Desde esta perspectiva, las tasas se caracterizan porque: (i) su hecho imponible lo conforma un servicio o actividad que realiza el Estado y que está

³⁷ Monografias.Com, “Las Tasas”, acceso 02 de septiembre de 2018, <https://www.monografias.com/trabajos7/tasa/tasa.shtml>

³⁸ Sainz, “Hacienda y Derecho”.190

³⁹ Marta Verónica Sánchez Hernández, et al, “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites”, (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2011) ,33. <http://ri.ues.edu.Sv/id/eprint/425/1/10136596.pdf>

vinculado con el sujeto obligado al pago; (ii) se trata de un servicio o actividad divisible, lo que posibilita su particularización; y (iii) la actividad o servicio es inherente a la soberanía estatal, es decir que nadie más que el Estado está facultado para realizarla.⁴⁰

1.5.1.1.5. Características

El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado que está vinculada con el obligado al pago; en cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, el presupuesto objetivo consiste en la actuación del ente público, el sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por dicha actuación.⁴¹

La diferencia fundamental entre tasa e impuesto se encuentra en la configuración del hecho imponible, caracterizando a la tasa la exigencia de la actividad pública y la individualización del sujeto pasivo como la persona beneficiada o afectada por dicha actuación.⁴²

El destino del producto de la tasa es el financiamiento del servicio que origina la obligación, aunque no existe unanimidad entre los distintos expositores al considerar esta característica, en el sistema tributario salvadoreño encontramos servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de estas se encuentre destinado al financiamiento de los mismos, por ejemplo,

⁴⁰Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 30-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010)

⁴¹ Artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

⁴² Narciso Amorós, *Derecho Tributario Explicaciones*. (Madrid: Derecho Financiero, 1970), 198.

los derechos que se pagan para la inscripción de documentos de la Propiedad Raíz e Hipoteca⁴³.

1.5.1.1.6. Clasificación de las Tasas

1.5.1.1.6.1. Tasas Estales

Son reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública tal como lo prescribe el artículo 223 CN. Que dice: “Forman la Hacienda Pública”. Ordinal 4 Los derechos derivados de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones y los que pueden ser percibidos por la administración del Estado o por organismos autónomos”.

Son decretados por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6- del artículo 131CN. Ejemplo las tarifas establecidas por el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas y el registro de comercio.

1.5.1.1.6.2. Tasas Municipales

Reconocidas como ingreso del Municipio tal como lo dispone el artículo 63 Código Municipal: que establece: “Son ingresos municipales...” “ordinal 1 “el producto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales” y el artículo 204 CN. Que prescribe la autonomía del Municipio y que ésta comprende ordinal 1 “Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca...”

⁴³ Sánchez Hernández, et al “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites”. 101. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/425/1/10136596.pdf>

1.5.1.2. Contribuciones Especiales

1.5.1.2.1. Definición

Las contribuciones especiales⁴⁴ o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos⁴⁵. El Modelo del Código Tributario para América Latina las define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

La Sala de lo Constitucional en sentencia definitiva ha resuelto que contribución especial es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a la satisfacción de intereses generales. En todo caso, es irrelevante que el sujeto pasivo obtenga o no en el caso concreto el beneficio, sino que basta que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea y apta para producir dicho beneficio.

1.5.1.2.2. Características

El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de

⁴⁴ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 30-2010 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010)

⁴⁵ Wikipedia, La Enciclopedia Libre, “Contribución Especial”, acceso 1 de septiembre de 2018, https://es.wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n_especial

valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado, al igual que el impuesto y la tasa es un tributo, es decir una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley.

La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas sin que haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos y de la tasa en que la administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Por ejemplo, Obras de pavimentación alumbrado etc.

1.5.1.2.3. Clasificación de las Contribuciones

Hay dos tipos de contribución especial, las llamadas contribución de mejoras y contribución para fiscales:⁴⁶ 1) Las contribuciones de mejoras: Son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública, es equitativo que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos. Se habla de la contribución especial destinado fondo de Conservación Vial (FOVIAL) y la contribución especial que se encuentra en el pago de uso de combustible y sus derivados. 2) Las contribuciones parafiscales: Son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo; en esta se menciona a la contribución especial para la Seguridad Ciudadana y convivencia, cuyo objetivo tiene el financiar tanto al Ministerio de Justicia y Seguridad Pública para cumplir con los

⁴⁶ Vizcaíno, *Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 117

programas de control, erradicación, prevención y educación de la violencia generada en el país debido principalmente a los grupos delictivos pandilleriles, conocidos como maras

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

1.5.1.3. Cuadro de semejanza y diferencia de los tributos

1 Semejanza. Todos son tributos, por consiguiente, se consideran prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley, con el objeto de cubrir los gastos de demanda el cumplimiento de sus fines.			
2.Diferencias			
Criterios	Impuestos	Tazas	Contribuciones Especiales
1.Hecho imponible	Actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente.	Prestación de un servicio individualizado en el contribuyente.	Beneficio que recibe el contribuyente por una actividad especial del Estado (obra o cambio de uso o de intensidad de uso del inmueble o servicio social).
2.destino de la recaudación	Cubrir las necesidades	Cubrir las necesidades	Financiamiento de obras públicas o de

	generales del Estado.	generales del Estado.	un servicio social.
3. Vinculación entre la actividad que realiza el Estado con el producto del tributo y el obligado al pago del tributo.	Ninguna relación.	Ninguna relación.	Ninguna relación.
4. Oportunidad del pago.	Depende de lo establecido en la ley que crea el tributo. Hay impuestos que se pagan inmediatamente que se produce el hecho imponible, como por ejemplo el IVA, En otros casos, la ley fija una fecha para la liquidación y pago del tributo, como ocurre con el ISR, que se liquida y paga antes del 30 de abril de cada año, siempre y cuando se haya dado el hecho imponible durante el año anterior.	Cuando se hace uso del servicio.	Depende de lo establecido en la ley que crea la contribución especial. En el caso de la contribución por mejoras, por ejemplo, la ley establece que se pagará una sola vez (fraccionado o no) cuando se produce el beneficio del contribuyente manifestado en el mayor valor de su inmueble, como consecuencia de la construcción de una obra pública o por cambio de uso o de intensidad de uso del inmueble.

1.6. Principios Tributarios

En este capítulo se desarrollaron los principios tributarios, en los que existen dos extremos íntimamente relacionados, por un lado, nos encontramos con los Principios Constitucionales y por el otro los Principios Legales Tributarios, los primeros son principios de justicia tributaria, los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico. La Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico, es inmediatamente vinculante y efectiva tanto para el legislador como para el gobierno y los ciudadanos.

En los principios legales tributarios, debe distinguirse el concepto clásico de la legalidad, en cuanto garantía para que la supremacía tributaria del poder público no desborde las del orden económico liberal, teniendo en cuenta siempre el presupuesto de que no existe en la sociedad civil otro poder de imperio que el ostentado por el poder público y que no existe ninguna prestación pecuniaria que no sea el tributo; con un concepto actual, donde la reserva de ley debe tener como precisa que las prestaciones impuestos o coactivas no se agotan en las figuras tributarias, sino que incluyen todas las prestaciones coactivas que pueden exigirse sin que cuente la voluntad del particular para su perfeccionamiento.⁴⁷

La potestad tributaria no es absoluta si no que esta se haya limitada y máxime en los modernos Estados de Derecho. En su origen el tributo significo violencia del Estado frente al particular y siguió teniendo ese carácter poco después incluso de la caída de las Monarquías.

⁴⁷ Mario Augusto Saccone, Manual de Derecho Tributario, (La Ley: Argentina, 2002),65.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados Constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria solo pueda ejercerse mediante la ley. La potestad tributaria entonces se transforma en la facultad Estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

La primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos Constitucionales consagran que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales manifestando los límites en los principios. Es necesario advertir, por otra parte, que las clausulas Constitucionales no solo limitan directamente la potestad tributaria, es decir mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercio e industrias lícitas.

Cuando se trata de la potestad tributaria, es decir, el poder imperio que tiene el Estado en materia tributaria sobre los particulares o sujetos pasivos de la relación tributaria, es hablar de los principios en que se sustenta dicho poder, es decir la norma o conducta del Estado para ejercer la acción impositiva de los tributos.

En materia tributaria existen principios Constitucionales generales inspirados por los valores jurídicos contemplados expresamente en la Constitución, que hacen posible el cumplimiento de las obligaciones tributarias de parte de los contribuyentes y de parte del Estado la satisfacción de las necesidades comunes. Algunos de los siguientes principios no están regulados de forma expresa en nuestra Constitución, sin embargo, su existencia es un hecho que complementa la actividad tributaria.

1.6.1. Principio de legalidad

Es necesario la referencia a dos aspectos del principio de legalidad, el primero es el principio de reserva de ley y el segundo principio el de legalidad de su administración; el principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley, tal es el caso de los tributos, lo que implica que no puede existir el tributo sin ley previa que lo establezca, principio recogido en la máxima “Nullum tributum, sine lege,”⁴⁸ (No hay tributo o pena sin una ley previa).

Este principio se reconoce en el Art. 231 de la Cn, el cual expresa: “no puede imponerse contribuciones si no en virtud de una ley,” y el Art. 131 ordinal 6 de la Cn, otorga competencia a la Asamblea Legislativa para: “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.”

Conforme lo establece el Art. 6 del CT, el principio de reserva de ley implica que se requiere la emisión de una ley para: Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, la tasa o alícuota”, esta disposición señala con claridad todos los elementos que deben de regularse en la ley, por lo cual es inconcebible que la ley únicamente regule el hecho generador y deje los demás elementos a otros ordenamientos jurídicos, como por ejemplo un reglamento.

Por su parte el principio de legalidad de la administración implica que toda actuación de la autoridad competente debe estar justificada por una ley

⁴⁸ De Mendoza, *Manual de Derecho Financiero*, 1993, 72.

previa. Este principio se puede observar en el Art. 3 inciso 4 del Código Tributario al establecer que en razón del principio de legalidad la administración tributaria actuara sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

1.6.2. Principio de generalidad

Este principio en si establece la primicia de que todos deben soportar las cargas tributarias. Dicho principio, no se encuentra regulado en la Constitución salvadoreña expresamente, sin embargo, puede ser considerado incorporado en la segunda parte del Art. 3 de la Cn, que prohíbe establecer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo, o religión, como derivación del principio de igualdad, es menester, que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos.

Esto significa que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa, lo que se busca con este principio es delimitar la singularidad de la aplicación de las normas jurídicas que obligan al sujeto pasivo al pago del tributo.⁴⁹ No se trata de que todos deben pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta., en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a el.

⁴⁹ Luis Fernando Ortiz Alfaro et al. "Eficacia de los Principios en el derecho tributario salvadoreño" (tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de San Salvador, El Salvador, 2007), 72-87, <https://es.scribd.com/document/163404916/Eficacia-de-Los-Principios-en-El-Derecho-Tributario>

1.6.3. Principio de igualdad

Este principio se encuentra regulado en nuestra Constitución en el Art. 3, es un valor del conjunto del ordenamiento jurídico y por lo tanto del sistema tributario.

Además, es un derecho fundamental y establece que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado, no debe de existir privilegios o tratos diferenciados, no debe de entenderse de que todos los ciudadanos debemos pagar la misma cantidad de dinero, pues sería totalmente injusto, por ejemplo, sería injusto que se obligara a pagar lo mismo al dueño de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos, lo anterior guarda estrecha relación con el siguiente principio.⁵⁰

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto hostil contra determinadas personas o categorías de personas. En las máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades.

Esto significa que imponer la Misma contribución; quienes están en desigual situación económica, es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.

El principio de igualdad es inseparable la concepción democrática del

⁵⁰ José Juan Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero español, Instituciones*, (Edición, Barcelona, 2006), 281.

Estado, y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; este principio ha sido interpretado de manera distinta según los regímenes constitucionales.

En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación de principios y no una forma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado.⁵¹

1.6.4. Principio de proporcionalidad

Este principio tributario se encuentra regulado por el Art. 131 ordinal 6 de la Constitución. Y en el Art. 3 inciso 5 del Código Tributario, establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los principios generales, en donde se encuentra el Principio de Proporcionalidad y que literalmente dice:⁵² “En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.”

La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con

⁵¹ Saccone, *Manual de Derecho Tributario*.68

⁵² Ortiz Alfaro, “ficacia de los Principios en el derecho tributario”, 87-101.

el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular. Son ejemplos de este principio el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto de la Transferencia de Bienes Raíces.

1.6.5. Principio de no confiscatoriedad

Este principio se regulado como se mencionaba en el Art. 106 inciso 5 de la Constitución el cual reza así: “Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto.” La Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, un tributo será confiscatorio cuando adsorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

Este principio exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes en una proporción que no disminuye el patrimonio al grado de impedir ejercer su actividad, en otras palabras, que persista la posibilidad de seguir generando la riqueza que es materia de la tributación.⁵³ Dicho principio tiene fundamento expreso en el Art. 1.1 de la Constitución española en la cual se afirma que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio;⁵⁴ aun y cuando en el país no existe una disposición expresa como la antes referida, conviene advertir, que en aquellos casos en que una ley crea un tributo que produce un efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería inconstitucional en virtud del Art. 106 inciso final de la Cn. que dispone: “se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto” ,en materia tributaria se entiende a la acción de no impedir ejercer su actividad,

⁵³ Villegas, *Derecho Financiero y Tributario*, 2001, 277- 278.

⁵⁴ Fernando Peres Royo. *Derecho Financiero Tributario, Parte General*, (Civitas: Madrid España, 1997), 40.

en otras palabras, asegurándose que persista la posibilidad de seguir generando riqueza.

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

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

1.7. Principios tributarios legales

1.7.1. Principio de justicia tributaria

Este principio está contemplado en el Art. 1 del C.T, en relación con el Art. 1 de la Constitución, y también se le conoce como principio de equidad y representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración

de ese mismo ordenamiento positivo. La equidad se confunde con la idea de justicia y en tal carácter pasa hacer el fin del derecho.

No basta que la norma se someta al principio de legalidad, sino que además ella debe ser justa para ser Constitucional la equidad se traduce en la razonabilidad del tributo por lo tanto considerando la equidad como garantía Constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por este, si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exigencia injusta.⁵⁵

Dicho principio se evidencia también en el Art. 131 ordinal 6 Cn. Específicamente en la frase "relación equitativa;" La justicia tributaria, en fin se erige básicamente sobre dos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad, los cuales se articulan para dar lugar a un principio de exclusiva aplicabilidad en el ámbito financiero, el principio de capacidad económica, o como dice Ferreiro Lapatza, la capacidad económica es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Todos tienen que pagar tributos; Pero todos los que puedan, naturalmente.

1.7.2. Principio de seguridad jurídica

En materia tributaria, el principio de seguridad jurídica resulta indispensable a fin de garantizar en concreto los principios Constitucionales que rigen la tributación. Este principio en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el fisco.

⁵⁵ Ortiz et al, "Eficacia de los Principios", 122-159.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado.

Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas, sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido.

Por lo que, dicho principio debe ser vinculado con el principio de justicia. La finalidad básica del derecho tributario debe ser la de realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que en esta materia el Estado se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas maniobras, inesperadas para el ciudadano.⁵⁶

1.7.3. Principio de equidad

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, Villegas establece que la equidad como principio tributario, significa que la imposición debe ser regida por un fin justo, siendo en tal sentido base de todo el derecho positivo y del deber ser.

El principio de equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que, si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema (la libertad individual).

⁵⁶ *Ibíd.*

Como el ejemplo más claro la Constitución de la República, en el Art. 131 ordinal 6, establece que corresponde a la Asamblea Legislativa: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.” y dice en relación equitativa por ser necesario el reconocimiento Constitucional de tan importante principio en un Estado de derecho.⁵⁷

1.7.4. Principio de razonabilidad

Todo acto para ser Constitucionalmente válido debe ser razonable, y lo contrario implica una violación a la Constitución. Por razonabilidad en sentido estricto se entiende el fundamento de verdad o justicia, un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia por cuanto se apoya en normas jurídicas, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo.

Vinculado a lo anterior, la Corte Suprema de Justicia establece que, en relación con el principio de razonabilidad o equidad fiscal, se sostiene que no basta que los tributos sean creados por ley, que sean generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario, además, que estén justificados objetivamente y además que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir que no imponga una carga tal al contribuyente que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo.

1.7.5. Principio de economía tributaria

Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas

⁵⁷ Ibíd.122-159.

,en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Este principio consiste en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco.

Aceptación que retoma el legislador salvadoreño en el art. 3 del Código tributario, al manifestar que se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios, ya que el objetivo del deber es ese precisamente, evitar en la manera de lo posible, un menoscabo en el contribuyente, para que este pueda ejercer su actividad y logre tributar al Estado su aportación sin dilaciones.

1.8. Análisis de los principios de investigación

En el apartado anterior se desarrollaron los Principios Constitucionales y Tributarios para una mejor comprensión, y con el fin de establecer la relación que existe con cada uno. A continuación, se desarrollan los tres principios en los cuales gira nuestra problemática.

1.8.1. Principio de progresividad

En cuanto a este principio se entiende como consecuencia del principio de no confiscación, partiendo de la base Constitucional, establecida en el Art.

106 inciso 5, el precepto reza: “Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto”.⁵⁸

La progresividad, en ningún caso puede extenderse hasta el infinito. Por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad, que, en nuestro caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente. El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes.

En la medida que se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema. Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.

Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos. Es evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente, no es lo mismo fijar un impuesto de \$ 100.00.- (10 %) a quien gana \$ 300.00, que establecer un impuesto de \$1,000.00.- (10 %) a quien gana \$10,000.00.

Por lo tanto, su aceptación y legitimidad se funda sobre la base de la

⁵⁸ Ibid. 101-109.

solidaridad social en cuanto que exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menor, un ejemplo típico de un impuesto progresivo como lo es el Impuesto sobre la Renta.

1.8.2. Principio de capacidad económica

También llamado el principio de Capacidad Contributiva el término capacidad contributiva, adquiere significación en un triple plano:⁵⁹

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

La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto,⁶⁰ la capacidad contributiva es la "*aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado.*

Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la

⁵⁹ José Pérez de Ayala, *Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero*, (Madrid, 1968), 163.

⁶⁰ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y derecho, instituto de derechos públicos*, (Madrid, 1962), 190.

capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)".

Se puede afirmar que el resultado de cualquier imposición tributaria tiene que respetar un triple límite inmediato: a) no ser contrario a la capacidad contributiva, ya que tal efecto no podrá ser corregido por el resto de las figuras tributarias, b) No ser contrario a la igualdad, porque tampoco puede neutralizarse ese tipo de consecuencias opuestas a los principios constitucionales, c) no atentar con el resto de los principios.⁶¹

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

Por otra parte, el principio de Capacidad económica es la medida razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.⁶²

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

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

⁶¹ Magaña, *La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley*, 57.

⁶² *Ibíd.*

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

La capacidad económica, como principio material de la equidad tributaria, establece que las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello; así, este principio limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, y a su vez, condiciona y modula el deber de contribuir de las personas.

Dicho principio tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) la cual exige gravar la riqueza disponible; y la capacidad económica subjetiva (o relativa) que sirve para orientar o modular, respecto a un Contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo.⁶³

La capacidad económica generalmente se mide por medio de cuatro indicadores:

- a) el patrimonio;
- b) la renta;
- d) el consumo; o
- d) el tráfico de bienes.⁶⁴

Según el principio Capacidad económica, las personas deben contribuir al

⁶³ Sentencia de Amparo, Referencia 608-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2016).

⁶⁴ Sentencia de Amparo, Referencia: 12-IX-2012, Amp. 15-2011 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2016).

sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. La capacidad económica se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes).

En la concreción normativa del principio en comento opera el "principio de normalidad"; así, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, atiende a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica.⁶⁵

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

1.8.3. Diferencia entre el principio de capacidad económica y progresividad

Diferencia	Semejanzas
El Principio de Capacidad Económica hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica. De esta manera, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas	El principio de Capacidad Económica implica gravar con porcentajes que crecen en magnitud en relación con el aumento de la base imponible o nivel de ingresos gravados de cada contribuyente.

⁶⁵ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2013 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2014).

entre los contribuyentes de mayor y de menor capacidad económica.	
El Principio de Progresividad hace referencia a la proporción Se entiende un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.	El principio de progresividad, los contribuyentes de mayor capacidad económica, terminarán aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados. Para ello se tomará en cuenta el crecimiento de la base imponible: a medida que crece la base imponible del tributo, crece el porcentaje que se aplicará sobre la base, a los efectos de determinar el monto del gravamen a pagar por el contribuyente.

1.8.4. Principio de doble tributación

La Doble tributación, llamada también doble imposición tributaria es un tema que abarca grandes pautas de desarrollo. Diversas posturas surgen alrededor de lo que se considera llamar doble tributación y su campo de aplicación se ha desarrollado desde el ámbito nacional hasta los tratados internacionales. Puede decirse que existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario.⁶⁶

⁶⁶ Carlos. M. Giuliani. Fonrouge, *Derecho financiero*, (Depalma: Buenos Aires:, 1993), 311.

La identidad de hecho imponible deriva del mismo hecho generador, y no importa el nombre que se asigne a los tributos cobrados en distintas jurisdicciones. Esta postura proveniente de la doctrina alemana y del Tribunal Federal Suizo, la cual para que se configure la múltiple imposición debe haber, entonces: i) En el sujeto gravado, ii) en el hecho imponible y iii) en el tiempo; y debe haber diversidad de los sujetos fiscales.⁶⁷ Aunque se pueda argumentar que los impuestos por parte de una misma autoridad son en realidad un solo impuesto desdoblado en dos nomenjuris distintos, la situación de ese contribuyente se asemeja más a la del que paga dos impuestos por el mismo hecho imponible a autoridades que a la de aquel contribuyente que paga un solo impuesto.

Lo central de la doble imposición es que una determinada manifestación de capacidad contributiva sea gravada dos o más veces, sin importar el nomenjuris de los tributos.⁶⁸

1.8.4.1. Clasificación

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

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

⁶⁷ Ibid, 346.

⁶⁸ García, *Derecho Tributario: Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 250.

dos impuestos gravando a un mismo hecho generador.⁶⁹

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

II. Doble Tributación Externa o Internacional. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), define a la doble imposición internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a una misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”.⁷⁰

III. La doble tributación internacional se configura cuando un mismo presupuesto de hecho, abre paso a obligaciones tributarias en varios estados por el mismo título y en el mismo periodo impositivo. Los tres elementos de este concepto operan a su vez como requisitos para definir a la doble tributación internacional⁷¹, son los siguientes:

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

⁶⁹ Luis Eduardo Carrera Quezada, “La Doble Tributación en la Ley del Impuesto sobre La Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas”, (Tesis de grado, Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Campus Central, Guatemala, enero 2012),40,<http://biblio3.url.edu.gt/Tesis/2012/07/01/Carrera-Luis.pdf>

⁷⁰ Ignacio Cofone, “La economía de la doble imposición tributaria” *Dikaion Revista de Fundamentación Jurídica*, no.2 Junio a diciembre (2011),http://www.scielo.org.co/scielo.php?Scrip=sci_arttext&pid=S0120-89422011000200007#n5

⁷¹ Adolf Vizcaino. *Derecho Fiscal*, (Themis: México, 2001), 246.

La base constitucional en nuestra carta magna la encontramos de forma tácita en el Art.131 Ord. 6 habla respecto a que una de las atribuciones de la Asamblea Legislativa es el “Decretar impuestos, tasas y contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”, a pesar de mencionar el principio de equidad tributaria, la doble tributación es relacionada.⁷²

La sentencia 39-2010 explica como un nuevo tributo puede entrar en choque con uno ya existente, cuando entra en vigencia un tributo similar, y los efectos en su tiempo: “...⁷³estamos ante un caso de doble imposición, no por concurrencia del mismo hecho imponible en dos impuestos (lo que no es inconstitucional per se), sino por gravarse la misma manifestación de riqueza (el consumo del mismo servicio), lo que sí es contrario al principio de capacidad económica, concreción de la equidad tributaria, y por ende, contrario al art. 131 Ord. 6º Cn, en las leyes secundarias, se menciona la doble tributación en cuanto a poder evitarla. La Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual regula la imposición del tributo con el mismo nombre, en su segundo considerando manifiesta: “Que es necesario contar con una Ley que procure la ampliación de las bases mediante una reducción de exenciones y reducciones y de acuerdo con los principios tributarios elementales se elimine la doble tributación...”

En el Derecho Internacional también se busca evitar la doble tributación tal es el caso mediante tratados o convenios internacionales entre dos o más

⁷² Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 35-2009. (El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de 2009.)

⁷³ Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 39-2010. (El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de 2010.)

países en los cuales buscan evitar que sus connacionales estén propensos a que estén bajo una doble imposición tributaria. El Salvador posee un convenio internacional con El Reino de España, el cual es denominado “Convenio entre la Republica de El Salvador y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre El Patrimonio,” el cual fue suscrito el 7 de julio del año 2008.

CAPITULO II

ANÁLISIS DE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA, NATURALEZA JURIDICA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Para efectos de este capítulo se aborda el análisis jurídico para poder establecer los criterios que atañen la investigación y demostrar la postura planteada al principio de la misma, haciendo un recorrido coyuntural por el que atraviesa nuestro país en materia de seguridad pública antes que entrará en vigencia Ley de Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, en adelante (CESC), hasta llegar a su etapa de ejecución de la ley; así como también la naturaleza jurídica.

Para el análisis de ley, necesariamente hay que estudiarla conjuntamente con nuestra carta magna, es decir, la legislación máxima de la cual se deriva todo aquel ordenamiento que rige nuestro país.

La Constitución fue creada basándose en un aspecto importante como es la persona humana razón por la cual en el Art. 1 de la Constitución establece que es el hombre el origen y el fin del Estado, es decir que el Estado de El Salvador debe de velar por valores como lo son la Justicia, la Libertad, Seguridad, Salud, Bienestar económico, entre otros, para lograr dichos valores el Estado debe intervenir en las relaciones sociales, debe prevalecer el interés de la colectividad sobre los intereses particulares para que así pueda existir la armonía en la sociedad. Al Estado le corresponde asegurar el presente y el futuro de los habitantes de la República, garantizando condiciones óptimas de vida, para su desarrollo tanto económico, social y

cultural, debe comprometerse a la creación de leyes que protejan los derechos de las personas y controlen las faltas y violaciones a esos derechos y garantías Constitucionales.

No obstante, de vivir en un Estado de Derecho la historia muestra lo contrario, porque frecuentemente se observan arbitrariedades, irrespeto a la Ley, a la vida y a la dignidad humana, protagonizada principalmente por la autoridad, ejemplo de ello es que han existido trece constituciones a lo largo de la historia las cuales han reflejado el momento político, económico y social de la época.

El Art. 2 de la Constitución consagra el derecho a la vida y todo lo que esto involucra como lo es la integridad física y moral, la libertad, la seguridad, el honor, etc., el derecho a la vida debe verse desde una perspectiva donde exista una condición de vida digna para el hombre.

La Ley que encaminamos analizar, tiene un elemento reglamentario que hace nacer la obligación tributaria. La ley es la figura por debajo de la Constitución en cuanto a su obligación y supremacía amparado en el principio de legalidad "nullumtributum sine lege" sin una ley concretizada nos es posible la obligación tributaria.⁷⁴

Una definición legal y aceptada por el país sobre que es ley, se puede encontrar en el Artículo 1 del Código Civil⁷⁵ vigente en el país, en donde establece que ley "es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o

⁷⁴ García, Derecho Tributario: *Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 154.

⁷⁵ Código Civil, autorizado por Gerardo Barrios, (San Salvador, 23 de agosto de 1859, Gaceta Oficial N°.85, Tomo 8, del 14 de abril de 1860).

permite.” afirma la obligación jurídica.

Sin la existencia de una ley, es imposible que se pueda imponer, prohibir o permitir, dejando claro entonces que no existiría una relación jurídica. Para la existencia de una ley tributaria, que permita la coerción de pago de tributos, esta debe seguir el proceso de formación de ley, proceso que le corresponde estrictamente de manera principal al órgano legislativo, en el cual se conocen los motivos, fines y objetivos por el cual debe realizarse para la obtención de ingresos monetarios a las arcas del Estado.

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

De manera más limitada, los Concejos Municipales poseen la iniciativa de formación de ley, solo que, de manera Constitucional, su iniciativa radica específicamente en la formación de leyes municipales en materia de tasas y contribuciones especiales, es decir, que dentro del territorio que está circunscrito el municipio, los Concejos Municipales tienen la iniciativa de crear dichos tributos, con lo que crean y ejercen una obligación tributaria. Se puede confrontar lo anterior dentro de la Constitución en los artículos 202 al 207, con el acápite de las municipalidades.

La Constitución, faculta a los Concejos Municipales la iniciativa de ley para la

formulación de impuestos municipales, tal como lo regula el Artículo 133 Ordinal 4°, el cual se relaciona y complementa con el Artículo 204 Ordinal 6°, en el cual se vuelve a mencionar dicha iniciativa, adhiriendo que la misma es tomada como “propuesta” de ley o de reforma de ley, que debe ser presentada a la Asamblea Legislativa.

En el análisis también será necesario estudiar los reglamentos que se analizarán conjuntamente con la Ley, siendo instrumentos de regulación de carácter ejecutivo. Los reglamentos son “*las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos.*”⁷⁶

Para desarrollar la base de lo anterior, se menciona el Artículo 167 de la Constitución,⁷⁷ en su Ordinal 14°, que dentro de las atribuciones del Consejo de Ministros, ente colegiado por los representantes de las distintas ramas del Poder ejecutivo el decretar los reglamentos necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes que su ejecución les corresponde. Los reglamentos también tienen su función como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, por lo que tienen lógicamente espacio en el campo tributario.

En ese sentido, la ley se vuelve una norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales, emanada de la potestad legislativa que radica en la Asamblea Legislativa; el reglamento por su parte, constituye una norma general. Los reglamentos no pueden apartarse de la Constitución ni de la ley, porque de lo contrario, se declararía

⁷⁶ Vizcaino. *Derecho Fiscal*, 157

⁷⁷ Constitución de la República de El Salvador

la inconstitucionalidad.⁷⁸

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

En cuanto a los tratados Internacionales, el artículo 2 de la Convención de Viena⁷⁹ al referirse a Los Tratados, establece que es un acuerdo internacional regulado por el Derecho Internacional y celebrado por escrito entre uno o varios Estados y/o uno o varios organismos internacionales.

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

En muchas ocasiones, un mismo sujeto puede verse obligado al pago de un impuesto similar en diferentes Estados, utilizando los criterios de

⁷⁸ Royo, *Derecho Financiero y Tributario*. 35

⁷⁹ Convenio de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, (U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969),1155 U.N.T.S.331, Viena,23 de mayo de 1969).

nacionalidad, residencia o fuente de riqueza como elementos básicos que originan la doble imposición. Muchos países han ratificado un tratado para evitar la doble tributación en vigor y han aceptado al impuesto empresarial a tasa única (IETU) como un impuesto comprendido en dichos instrumentos.

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

A manera de ejemplo, El Salvador posee un convenio internacional con el Reino de España en el cual se busca evitar la doble imposición, prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio.⁸⁰

El artículo 144 de la Constitución menciona que los Tratados Internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, por lo que se entiende la obligación para su cumplimiento.

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

⁸⁰ Convenio para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, (Acuerdo N° 1470/2008 Antiguo Cuscatlán, 14 de agosto de 2008, Decreto Legislativo N° 708, del 5 de septiembre de 2008 Publicado en el Diario Oficial N° 181, Tomo N°.380, del 29 septiembre de 2008).

convierte en ley de la República, surte también los efectos en cuanto a que puede ser declarado inaplicable o bien ser declarado inconstitucional si entra en conflicto con la Carta Magna por la Sala de lo Constitucional. Para realizar una salvedad en la ratificación de los tratados, el Artículo 145 de la Constitución establece que se pueden hacer ratificar tratados haciendo uso de las “reservas”, las cuales consisten en ratificar partes del tratado que no contraríen, restrinjan o afecten disposiciones constitucionales.

2.1. Antecedentes de la ley

En los últimos años, el estudio de la violencia común, la criminalidad y sus efectos en las sociedades latinoamericanas, ha ganado terreno entre los intelectuales. A la fecha, las principales preocupaciones han girado en torno al impacto de la salud pública y en temas de naturaleza económica, tales como el desarrollo y el crecimiento. Sin embargo, poca atención se ha prestado al impacto de la criminalidad en los procesos de democratización, en los gobiernos democráticos y en la estabilidad política.⁸¹

Históricamente, la supervivencia de las democracias latinoamericanas se ha considerado tomando en cuenta más el desempeño económico y social de sus regímenes, y no la capacidad de generar seguridad pública. Siendo uno de los problemas que ha enfrentado el país por muchos años, un obstáculo para el desarrollo económico y social, es así que, al cierre de septiembre de 2015, al menos 4,930 personas habían perdido la vida en el país, víctimas del delito de homicidio con lo cual se eleva a un nivel histórico esta epidemia.

⁸¹ Jorge Sapoznikow, Juan Zalar y Fernando Carrillo, *Convivencia y Seguridad: un Reto a la Gobernabilidad*:(Universidad de Alcalá: Banco Interamericano de Desarrollo),2000.<https://publications.iadb.org/es/convivencia-y-seguridad-un-reto-la-gobernabilidad>

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

Según la ley aprobada, lo recaudado irá dirigido exclusivamente a financiar las tareas de seguridad que están contempladas en el plan El Salvador Seguro. Lo recaudado proveniente de la contribución especial será utilizado única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y la convivencia.

En el primer trimestre del año 2016 (enero-marzo), lo recaudado de Contribución especial fue de \$11 millones, en el segundo trimestre (abril-mayo) de \$16.5 millones, en el tercero (julio-septiembre) fue de \$10.7 millones; mientras que la proyección para el último trimestre (octubre-diciembre) es de \$11.8 millones. En el desembolso correspondiente al tercer trimestre, se contempló designar fondos para cada una de las alcaldías de los diez municipios prioritarios.⁸²

Esto ha permitido, entre otras acciones, la entrega de bonos a elementos de la Policía Nacional Civil (PNC), Fuerza Armada y personal penitenciario; el aumento de la operatividad policial en los 10 municipios prioritarios del Plan El Salvador Seguro, la ampliación del programa “Yo cambio”, el fortalecimiento de recurso humano a la Fiscalía General de la República

⁸² Por Redacción, "Contribución a la Seguridad aporta \$50.1 millones al Plan El Salvador Seguro", Transparencia activa, 6 de octubre de (2016), acceso 1 de octubre de 2018, <https://www.transparenciaactiva.gob.sv/contribucion-la-seguridad-aporta-50-1-millones-al-plan-el-salvador-seguro>

(FGR), el mejoramiento de la atención a víctimas en la red hospitalaria nacional en sectores prioritarios, la reparación de 26 escuelas, la incorporación de 4000 estudiantes en modalidad flexible y el apoyo a más de 2,000 jóvenes a través de programas del Instituto de la Juventud INJUVE.

2.2. Objeto de la Ley

Al igual que otros ordenamientos jurídicos La Ley de Contribución Especial, al igual que otros ordenamientos jurídicos La Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC) tiene objetivos los cuales lo establece en el artículo 1, que se entenderá por este el establecimiento de una contribución especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual recaerá sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, de acuerdo a los alcances establecidos en esta Ley; y, sobre la transferencia de cualquier tipo de dispositivo tecnológico, terminales, aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicación.⁸³

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

⁸³ Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015).

2.3. Sujetos de la Ley

2.3.1. Administración Tributaria

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

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

Es decir, la secretaría de Estado, que es la encargada de conocer al ramo de hacienda, es el Ministerio de Hacienda, el cual fue creado mediante la separación del Ministerio de Economía y se le decretó competencia en cuanto de asuntos administrativos en la rama de hacienda.⁸⁴

La Ley CESC, a pesar de dar al Ministerio de Hacienda la administración conforme al Código Tributario, en su Articular 14 inciso segundo menciona una obligación para este, en el que dicta que debe emitir la normativa que facilite la aplicación de esta, atribuyendo que debe crear un reglamento que

⁸⁴ Constitución de El Salvador, Art. 159.

sostenga lo necesario para aplicar de manera efectiva la Ley,⁸⁵ siendo el Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador, el que estipula la forma como se deberán efectuar las retenciones y los controles que resulten necesarios.

Para la creación del reglamento, le da la facultad de estribar en la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones (SIGET) para facilitar su creación Consejo de Gobierno Revolucionario.

2.3.2. Agentes de retención

Según el artículo 47, del código tributario, agentes de retención o percepción son los sujetos designados por dicho código o por la administración tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas.

Los agentes de retención, son los únicos responsables ante el Fisco de la República, del pago por el importe retenido o percibido y deberán dar cuenta en la forma y plazo establecidos en el Código Tributario y las leyes tributarias correspondientes.

De no realizar la retención o percepción responderá solidariamente por el cumplimiento de las deudas tributarias pendientes de pago y de las obligaciones tributarias, no cumplidas por los responsables según los artículos 43 y 44 del Código Tributario. Además, aquel sujeto que retenga o perciba impuestos, sin norma legal, no posea designación expresa que lo autorice, las efectúe indebidamente o en exceso, responde directamente

⁸⁵ Decreto de Creación del Ministerio de Hacienda de la República de El Salvador, Consejo de Gobierno Revolucionario, Decreto N° 517, San Salvador, 28 de febrero de 1950.

ante la persona o entidad a la cual efectuó la retención, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

El artículo 5, de la Ley CESC, menciona quienes son los agentes de retención responsable de recibir esta contribución especial y por lo cual son obligados al pago de esta. Estos son:

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

Empresas cuyo giro comercial es la telecomunicación y ofrecen uno o varios, ya sea conjunta o separadamente, de los siguientes servicios: a) radiodifusión sonora de libre recepción; b) televisión de libre recepción; c) distribución sonora por suscripción, a través de cable o medios radioeléctricos; y d) distribución de televisión por suscripción a través de cable o medios radioeléctricos.⁸⁶

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

⁸⁶ Ley de Telecomunicaciones, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997), Art. 1.

telecomunicaciones suscrito. Los principales servicios de televisión por suscripción son: Televisión por Suscripción por Cable y Televisión por Suscripción por Medios Inalámbricos.⁸⁷

3. Los proveedores de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario, por cualquier modalidad o medio tecnológico. Empresas destinadas a prestar servicios de datos, que es el intercambio o el envío de información en formato analógico o digital.⁸⁸

Los sujetos pasivos que transfieran dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos, que permitan la utilización de los servicios mencionados en el artículo 3 de la Ley, entendiéndose, pero no limitándose a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos y accesorios de los mismos, inclusive aquellos que sean dados en arrendamiento o comodato. Los sujetos pasivos que menciona son aquellos revendedores de servicios de telecomunicaciones o bien aquellos importadores o internadores de cualquier dispositivo tecnológico, que son indicados en el artículo 4 de dicha ley. Además, la ley en el artículo en mención, estipula que habrá otros sujetos distintos a los ya indicados que serán designados por la Dirección General de Impuestos Internos mediante resolución.

Los Agentes de Retención retendrán la CESC en el momento en que se

⁸⁷ Comisión Nacional de Telecomunicaciones CONATEL, Estudio de mercado de los servicios de televisión por suscripción,(Comayagüela, M.D.C. 04 de abril, 2016), <http://www.conatel.gob.hn/doc/indicadores/2016/INFORMEdeEstudiodelServiciodeTelevisioporSuscripcion.pdf>

⁸⁸"Definición de, Definición de Transmisión",(acceso 29 de septiembre de 2018),<http://definicion.de/transmision/#ixzz4NTVYEKGv>.

cause la misma. Así como dicta el código tributario, la ley CESC hace responsables solidarios a los ya mencionados agentes de retención para el pago de la contribución.

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

- 1- Retener la contribución especial relativa a los diferentes hechos generadores regulados en la presente Ley.
- 2- Llevar registro de las operaciones sujetas a retención con las especificaciones descritas en el artículo.⁸⁹ Este registro deberá estar a disposición de la Dirección General de Impuestos Internos, cuando esta lo requiera en el ejercicio de sus funciones de fiscalización, inspección, investigación y control.
- 3- Emitir y entregar al contribuyente el documento donde conste la contribución especial retenida individual o acumulada a requerimiento del usuario.
- 4- La emisión de la constancia comprenderá un período mensual. La Dirección General de Impuestos Internos podrá autorizar otro mecanismo para documentar la contribución especial.
- 5- Efectuar la devolución de las retenciones realizadas en forma indebida o en exceso a los contribuyentes, inclusive cuando estas sean producto de una operación fraudulenta en detrimento del usuario.

⁸⁹ Art. 8 Literal. B, Numerales 1 al 9, Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana .

- 6- Presentar declaración jurada por período tributario mensual, a través de formulario electrónico que la Administración Tributaria ponga a disposición, enterando a la vez el monto de la contribución especial que hubiere retenido.215 Art. 8 Lit. B, Numerales 1 al 9, Ley CESC.
- 7- Cualquier otra obligación que establezca la Dirección General de Impuestos Internos, necesaria para el control efectivo de la contribución especial.

Por último, el artículo 9 menciona otras obligaciones para los agentes de retención, el cual dicta que estarán obligados a presentar una declaración jurada a la Administración Tributaria mediante formulario por medios electrónicos y bajo las especificaciones técnicas que esta establezca. Se consignarán las operaciones gravadas y exentas, el valor de la base imponible de las contraprestaciones y las retenciones de la contribución especial efectuadas.

La presentación de la declaración, deberá ser entregada, aunque el Agente de Retención no haya realizado operaciones gravadas en el período tributario. Las retenciones deberán ser enteradas al Fondo General del Estado, por medio de declaración jurada que deberá ser presentada dentro del plazo legal de los primeros diez días hábiles siguientes de finalizado el periodo tributario.

2.3.3. Sujetos Pasivos

Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. Contribuyentes son quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador

de la obligación tributaria. Responsable es quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste.⁹⁰El artículo 4 de la Ley CESC indica quienes serán los obligados al pago de la contribución especial:

- 1- Los usuarios y revendedores de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos empleados para su uso y de las modalidades de contratación para la recepción de los mismos, ya sean proveídos por personas naturales o jurídicas que sean operadores de redes comerciales de telecomunicaciones;
- 2- Los que adquieran cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, inclusive en arrendamiento o comodato;
- 3- Los que importen o internen cualquier dispositivo tecnológico, terminal o aparato y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones en sus diferentes modalidades;
- 4- Los representantes de los usuarios de los servicios de telecomunicaciones y que bajo sus órdenes o instrucciones deban emplear sistemas de telecomunicaciones. Este es un ejemplo de los llamados responsables;
- 5- Los sujetos pasivos dedicados a la prestación de servicios de telecomunicaciones que efectúen el retiro o desafectación de

⁹⁰ Código Tributario, Art. 30, 38 y 42.

dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de servicios de telecomunicaciones, así como los que efectúen el autoconsumo de servicios de telecomunicaciones producidos por los mismos.

Asimismo, establece quienes no tendrán la calidad de sujeto pasivo, siendo en su mayoría, aquellos quienes tienen calidad de representación pública internacional:

- 1- Las misiones diplomáticas, consulares, personal diplomático y consular extranjero acreditados en el país, bajo el principio de reciprocidad; los organismos internacionales, agencias de desarrollo o cooperación de Estados o países extranjeros;
- 2- Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad de Centros Internacionales de Llamadas, conocidos en el comercio internacional como "call center" o "contactcenter", que se encuentren gozando de los beneficios de la Ley de Servicios Internacionales.

Respecto al último punto, el artículo 3 de la ley de Servicios Internacionales menciona que, para gozar del beneficio de exención fiscal, los inversionistas nacionales o extranjeros deberán registrar previamente el capital, de conformidad a la Ley de Inversiones.

Los llamados Call Center están regulados en dicha ley en el artículo 5 inciso c) 217⁹¹ Para los sujetos pasivos, esta contribución especial no constituye costo o gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Según los

⁹¹ Ley de Servicios Internacionales, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2007), art. 1

dispuesto en el artículo 9 inciso quinto.

2.4. Finalidad de la Ley

Toda Ley tiene una finalidad, la cual persigue, la Ley CESC en el Art. 11 establece que los recursos provenientes de la Contribución Especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y convivencia. Dentro de esa recaudación que tiene como finalidad obtener insumos para reprimir y combatir la delincuencia.

2.4.1. Distribución

El impuesto fue aprobado en 2015 a lo cual se ha recaudado, \$57.5 millones fueron recolectados en 2016, pero en 2017 recogió más del doble: \$115.4 millones. Eso según los informes que el Ministerio de Hacienda emite cada trimestre.⁹², se ha recolectado un total de \$186.5 millones a través del impuesto a los grandes contribuyentes y el impuesto a las telecomunicaciones, entre noviembre de 2015 y marzo de 2018.

En 2017, según el detalle de los informes, el Gobierno recaudó, en promedio, \$4 millones mensualmente. Excepto en marzo, abril y mayo. Solo en esos tres meses hubo una mayor recaudación que en todo 2016, incluido noviembre y diciembre de 2015, cuando fue aprobado.

En marzo de 2017, el Gobierno recogió \$7 millones, en abril recolectó \$46 millones y en mayo recaudó \$24 millones. Los informes también revelan que

⁹² Ezequiel Barrera, “¿Cuánto ha recaudado el Gobierno en impuesto para seguridad y cómo lo ha utilizado?”, Prensa Gráfica, 26 de mayo de (2018), acceso 18 de septiembre de 2018, <https://www.laprensagrafica.com/elsalvador/Cuanto-ha-recaudado-el-Gobierno-en-impuesto-para-seguridad-y-como-lo-ha-utilizado-20180525-0104.html>

entre enero y marzo de 2018, el Gobierno recaudó un total de \$13.5 millones. Ese dinero, según los informes, fue distribuido entre varias instituciones que se dedican a la prevención o represión de la violencia. Incluso \$1.5 millones llegaron al Fondo de Conservación Vial (FOVIAL) y \$2.5 millones sirvieron para que la Fuerza Aérea comprara dos helicópteros y les diera mantenimiento.

En septiembre de 2018 la Asamblea Legislativa, durante sesión plenaria aprobó asignaciones de fondos para actividades de combate y prevención de la violencia, provenientes de la Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia y el impuesto a los grandes contribuyentes, la cantidad de 22.8 millones de dólares, con los que se aseguró el bono trimestral para agentes de la Policía Nacional Civil (PNC), efectivos de la Fuerza Armada (FAES) y custodios de la Dirección General de Centros Penales (DGCP).

La distribución se aprobó en su totalidad pese a que diputados de la fracción de ARENA solicitaban que se llevara a cabo de forma parcial, es decir, que se aprobaran solamente los recursos destinados a la represión y combate a la violencia, ya que para ellos los fondos destinados al Instituto Nacional de la Juventud (INJUVE) son usados para propaganda política.

En la distribución se incluye un bono de \$150.00 trimestrales para el personal administrativo de la PNC, FA y DGCP, más de 9 mil empleados, quienes no fueron tomados en cuenta en asignaciones pasadas de la contribución.

Con los recursos aprobados durante la sesión plenaria también se reforzará presupuestariamente a instituciones como INJUVE con 5 millones de dólares para actividades de prevención de la violencia, un millón para la Fiscalía

General de la República, Procuraduría General de la República \$150 mil a la Procuraduría Para la Defensa de Derechos Humanos PDDH \$150 mil.⁹³

Se puede analizar que el destino de estos fondos no está yendo hacia un rubro o servicio específico que es lo que caracteriza a una contribución especial, ya que el hecho imponible en la contribución es una actividad especial de parte del Estado para la satisfacción de los intereses generales. La ejecución de este tributo se puede ver todo lo contrario que no tiene un rubro específico y que está siendo distribuido a diversos ministerios e instituciones del Estado, como si se tratase de un impuesto ya que los sujetos obligados de forma individualizada no están recibiendo un beneficio o actividad especial de parte del Estado.

2.5. Aplicabilidad de la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia

La Contribución Especial recae en un 5% adicional, y se aplica a todos los servicios de telecomunicaciones (voz, datos, TV por cable, etc.) que prestan las operadoras de telefonía, operadores que prestan servicio de banda ancha, operadores de TV por cable, entre otros.

1) El porcentaje también se aplicará a la compra de dispositivos (teléfonos celulares y tablets) y los accesorios que sean necesarios para su funcionamiento (baterías, cargadores, audífonos, parlantes, etc.), no así a computadoras y televisores.

⁹³ Yanuario Gómez, "Asamblea aprueba distribución de fondos de la Contribución Especial para la Seguridad", Diario Colonito, 27 de septiembre de (2018), acceso 1 de octubre de 2018, <https://www.diariocolatino.com/asamblea-aprueba-distribucion-de-fondos-de-la-contribucion-especial-para-la-seguridad/>

2) Esta Contribución Especial la pagará el cliente; el Operador, como agente de retención, lo trasladará al Ministerio de Hacienda. 3) Bajo cualquier forma de cálculo de la Contribución Especial, ésta siempre se cargará sobre el valor de la compra libre de IVA, de manera que al final el cliente pagará el valor del servicio más la Contribución Especial más el IVA.

En toda ley tributaria debe de estar el hecho generador, que es el presupuesto jurídico, el Código Tributario de El Salvador,⁹⁴ relacionado al Modelo de Código tributario para América Latina, menciona que hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. Para que este se considere realizado, se plantean dos efectos:

- 1- Que la ley tributaria respectiva contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas.
- 2- Atienda también preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable. Contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas. Atendiendo preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o

⁹⁴ Art. 58 y 59 del Código Tributario

relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

Para efectos de esta ley se contemplan cinco presupuestos de hechos generadores:

- 1- El pago de servicios públicos de telefonía, fija y móvil. Es decir, el pago de facturas, cobros o deudas que el sujeto pasivo posea con el Estado, que brindan dichos servicios por medio de sus concesionarios.
- 2- El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción, ya sea que se reciban por medios alámbricos, inalámbricos o por cualquier otro medio físico.
- 3- El pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de transmisión de datos entre dos o más puntos relacionados con información proporcionada por el usuario. Los contratos adquiridos para el uso de internet, sea de manera satelital o por fibra óptica.
- 4- Transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en el artículo, entendiéndose entre otros, pero sin limitarse a: terminales fijos o móviles, tabletas electrónicas, aparatos, tarjetas que contengan el módulo de identificación de abonado (SIM) y otros accesorios, ya sean dados en arrendamiento o comodato, con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores.
- 5- El retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o

aparatos y accesorios de los mismos que permitan la utilización de los servicios mencionados en lo ya mencionado de la disposición, que se encuentren adscritos al activo realizable de los proveedores de tales bienes; así como el autoconsumo de los servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, producidos por los mismos proveedores, efectuados con destino al consumo o utilización personal o propia de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a favor de terceros en forma gratuita.

Los servicios y dispositivos que ya fueron mencionados que son usados por las propias empresas que lo suministran y que por lo tanto están dentro del inventario de estas, y que pasan de sus activos a ser pasivos en los bienes de la empresa, o simplemente el retiro de su utilización. Esto incluye a socios, directivos, trabajadores y hasta las familias de los ya mencionados. El artículo expresa que los pagos de la obligación tributaria en los servicios referidos como telefonía, televisión por suscripción y transmisión de datos, constituyen hechos generadores de la contribución especial cuando los servicios sean contratados en el país, y que se entiende como contratado en el país, cuando la actividad que genera el servicio inicia o es desarrollada en los límites territoriales de El Salvador, incluyendo las llamadas de cobro revertido finalizadas en el país y la itinerancia (roaming).

Se hace una relación también con el hecho imponible, ya que este se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas, en tanto que el hecho imponible es el presupuesto fáctico que produce efectos económicos:

- 1- En el caso de contraprestaciones pactadas con pago parcial la base imponible será el valor de cada contraprestación parcial.

- 2- En el caso de servicios de telecomunicaciones proveídos en forma integrada o en convergencia para determinar la base imponible se sumarán todos los valores de las contraprestaciones por cada servicio, por período mensual o pago parcial, correspondientes al mismo sujeto prestatario.
- 3- En los casos de retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y sus accesorios y autoconsumo de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, la base imponible será el valor que el proveedor les tenga asignado como precio de venta al público, según sus documentos y registros contables y a falta de estos, el precio corriente de mercado.
- 4- En el caso de las importaciones e internaciones definitivas a que se refiere esta Ley la base imponible es la cantidad que resulte de sumar al valor aduanero los derechos arancelarios que correspondan. Se establece que la alícuota (o porcentaje) en concepto de Contribución Especial, es de 5%, (cinco por ciento) ⁹⁵ que se aplicará sobre el valor de la contraprestación o del servicio prestado (base imponible), excluyendo de ese valor del servicio el Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (más conocido como IVA que es un 13% adicional aplicado sobre el valor real del servicio).

A manera de Ejemplo: Si el servicio de recarga de saldo de telefonía móvil antes de la entrada en vigencia de la ley tenía un precio de \$1 un dólar (valor que ya incluía el 13% de IVA), para este caso el ejemplo del valor de dólar \$1, como se escucha de la publicidad de las compañías telefónicas, cuando

⁹⁵ Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015), artículo 7.

mencionan recarga \$1.05, \$2.10 o \$3.15 en donde pareciera están aplicando el 5% al valor total del servicio que también incluye el 13% de IVA, cuando tal situación está específicamente regulada en el mismo art. 7, cuando establece de manera clara que la base sobre la que se aplicará el 5% es el valor del servicio excluyendo a ese valor el 13% de IVA.⁹⁶

La aplicación del 5% de la Contribución Especial a la Seguridad Ciudadana por parte de las compañías telefónicas debe primeramente excluirse del valor de la recarga el 13% de IVA que ese dólar ya tiene incluido en el precio, así como se explicara a continuación en los siguientes cuadros:

Base imponible del valor del servicio real, para aplicar el 13% de IVA y el 5% de CESC	Porcentaje a aplicar	Valor en \$
\$0.8850 centavos de dólar	13% IVA	US\$ 0.1150 centavos de dólar
\$0.8850 centavos de dólar	5% CESC	US \$ 0.044 centavos de dólar

CONCEPTO	VALOR
Valor de servicio	US \$0.8850 centavos de dólar
13 % de IVA sobre el valor de servicio	US \$0.1150 centavos de dólar
5 % de CESC sobre el valor del servicio	US \$0.044 centavos de dólar
Valor total de la recarga con tributos incluidos	US \$1.044

⁹⁶"Inclusión digital y tributación en el sector móvil de El Salvador", Telefónica, acceso el 15 de octubre de 2018, <https://www.telefonica.com/en/web/public-policy/blog/article//blogs/seguridad-violencia-y-politicas-fiscales-en-america-lati-1>

(aplicaciones correctas)	
Valor cobrado en los establecimientos comerciales (valor retomado de publicidad de las telefonías en medios de comunicación)	US \$1.05

CONCEPTO	VALOR
Valor de recarga con 13% IVA incluido antes de la Ley CESC	US\$ 2.00
Valor del servicio de recarga excluyendo el 13 % de IVA	US\$ 1.77

De lo anterior, podría advertirse que, por simple aproximación, los establecimientos comerciales y las empresas telefónicas para no cobrar los \$1.044. Cobran su aproximado que es \$1.05, lo cual parecería lógico; sin embargo, cuando la recarga es de \$2.10 se observa de manera clara que las empresas no cobran por aproximación, ya que, si aplican de forma correcta lo establecido en el Decreto de la CESC, la recarga debe costar \$2.09 y no \$2.10 tal como se aprecia de la siguiente aplicación:

Base imponible del valor del servicio real, para aplicar el 13% de IVA y el 5% de CESC	Porcentaje a aplicar	Valor en \$
\$1.77	13% IVA	US\$0.23 centavos de dólar
\$1.77	5% CESC	US\$0.088 centavos de dólar

CONCEPTO	VALOR
Valor del servicio	US\$ 1.77
13% IVA sobre valor de servicio	US\$ 0.23
5% de CESC sobre el valor del servicio	US\$ 0.09

Valor total de la recarga con tributos incluidos (aplicación correcta)	US\$ 2.09
Valor cobrado en los establecimientos comerciales (valor retomado de la publicidad de las telefónicas en medios de comunicación)	US\$ 2.10

A simple vista, la diferencia no parece demasiada, siendo entre medio centavo y un centavo lo mal aplicado, para al aumentar la cantidad del valor del servicio a montos superior a un dólar (US\$1.00) la diferencia es cada vez más significativa, así como se muestra en los siguientes cuadros:

CONCEPTO	VALOR
Valor de recarga con 13% IVA Incluido antes de la Ley de CESC.	US\$ 10.00
Valor del servicio de recarga excluyendo el 13% de IVA	US\$ 8.85

Base imponible del valor del servicio real, para aplicar el 13% de IVA y el 5% de CESC	Porcentaje a aplicar	Valor en \$
\$8.85	13% IVA	US\$1.150 centavos de dólar
\$8.85	5% CESC	US\$0.44 centavos de dólar

CONCEPTO	VALOR
Valor del servicio	\$ 8.85
13% IVA sobre valor de servicio	\$1.15
5% de CESC sobre el valor del servicio	\$ 0.44

Valor total de la recarga con tributos incluidos (aplicación correcta)	\$10.43
Valor cobrado en los establecimientos comerciales (valor retomado de la publicidad de las telefónicas en medios de comunicación)	\$10.50
Valor que debería reintegrarse al consumidor	\$ 0.07

Con lo anterior, se pretende mostrar la aplicación correcta de la CESC, excluyendo en todo momento el 13% del valor del IVA, tomando como referencia la misma publicidad de las empresas telefónicas, se evidencia una posible mala aplicación del tributo en el caso específico de la venta de recargas de tiempo aire para llamadas telefónicas.⁹⁷

2.6. Naturaleza Jurídica de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia

El tributo regulado dentro de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, se encuentra reglado como una Contribución Especial, que se viene cobrando así desde el 30 de noviembre de 2015 hasta la fecha; siendo de investigación la verdadera naturaleza de este tributo, ya que algunos afirman que se trata de un impuesto.

Es de conocimiento que las contribuciones especiales se pueden diferenciar por varios elementos o características en comparación con el impuesto, así se describen algunos elementos que los hace diferenciarse, el hecho imponible en la contribución especial se desprende de un beneficio derivado de una actividad especial por parte del Estado para con los sujetos obligados, y la contribución especial que regula esta ley no está brindando

⁹⁷ Dirección General de Impuestos Internos, Guía de Orientación No. DG-003/2015, versión 2, Ministerio de Hacienda, El Salvador, noviembre 2015. 10-18.

una actividad singularizada para con los sujetos obligados, que estamos pagando esta contribución.

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

La sala de lo constitucional en la sentencia con Ref.: 63-2013 del FONAT *“señaló que la contribución especial es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a la satisfacción de intereses generales”*⁹⁸; así también manifestó que *“el hecho imponible en la contribución especial se define por la posibilidad de un beneficio o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo (sujeto obligado al pago del tributo), como resultado de las obras o actividades focalizadas de la Administración”*.⁹⁹

En ese orden de ideas cabe destacar que en la sentencia Ref. 39-2010 se dijo que *para que sea un impuesto, “es necesario que de él no se desprenda actividad, contraprestación individualizada o servicio alguno del Estado”*, diferenciándose de las tasas y las contribuciones especiales porque el hecho generador del impuesto es una situación que revela capacidad económica, referida exclusivamente al obligado, sin relación alguna con la actividad del Estado...por el contrario, el hecho generador de las tasas y contribuciones especiales es una situación que necesariamente se relaciona con la

⁹⁸ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2003 Romano III. (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2013).

⁹⁹ Ibid.

realización de una actividad del Estado.¹⁰⁰ Sentencias de inconstitucionalidad con ref. 43- 2006 y 81-2007.

Como ya se analizó La Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y convivencia, establece cinco hechos generadores: 1) el pago de servicios públicos de telefonía fija y móvil; 2) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios de televisión por suscripción; 3) el pago por el arrendamiento o cualquier modalidad de contratación de servicios transmisibles de datos; 4) transferencia a cualquier título, importación o internación definitiva de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios (con exclusión de los ordenadores o computadoras electrónicas y televisores); 5) el retiro o desafectación de dispositivos tecnológicos, terminales o aparatos y accesorios de los mismos.

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

Es importante señalar, que aun cuando es entendida como la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y como exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario, la capacidad económica no está presente de la misma forma ni con

¹⁰⁰ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencias:43-2006,81-2007. (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia,2012).

la misma intensidad en los distintos tipos de tributos¹⁰¹refiriéndose así a las tasas, contribuciones especiales impuestos, pronunciándonos en este apartado sobre los dos últimos.Por lo que, como corolario se dice que la Ley tiene su propio hecho generador y base imponible, así como su destino y su tiempo en ejecución, pudiéndose observar a prima facie, que se está hablando de una contribución especial, configurándose su elemento de destino específico y temporalidad.

2.7. Admisión de las demandas de Inconstitucionalidad por la Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia por parte de la sala de lo constitucional de la corte suprema de justicia

Se hace un apartado para observar la valoración que ha tenido la Sala de lo Constitucional, al admitir las demandas, cabe de resaltar que hasta el momento solo se ha admitido, habiendo nada más un estudio elimine.

Ante la incidencia en la carga tributaria de los sujetos pasivos y contribuyentes, La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia el día treinta de mayo de dos mil dieciocho, admitió demandas por los ciudadanos: Salvador Enrique Anaya Barraza, en la que pide la inconstitucionalidad de los arts. 1 inc. 1º, 3, 4, 6, 7 y 11 inc. 1º de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Erick Edgardo Grande Orellana en la que pide la declaratoria de inconstitucional los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11, ciudadana Lilian Jeannette Torres Alvarado, en la que solicita se declare la inconstitucionalidad, por vicio de contenido, de los arts. 1, 2, 3, 4, 6, 7 y 11, y de por los ciudadanos María Julia Gironés Osorio, Samuel Francisco Campos Velasco y Carlos Héctor

¹⁰¹ Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 63-2003 Romano III (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia,2014).

Tobar Barrientos, en la que piden la declaratoria de inconstitucionalidad de los arts. 1, 3, 7 y 12 de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, y por conexión, la de los arts. 4, 5 y 6, todos de la precitada ley.

2.7.1. Razonamiento de la demanda 149-2015

La Sala considero que el actor no ha logrado identificar adecuadamente los elementos mínimos del control de constitucionalidad indispensables para que en el presente proceso constitucional se emita una sentencia de fondo. A pesar de la identificación concreta del objeto y el parámetro de control, se evidencia que el motivo de inconstitucionalidad redundaba en un problema jurídico que no conlleva un vicio sobre la validez jurídico constitucional del proceso de formación de la ley, sino un problema sobre su aplicación, en otras palabras, sobre su eficacia jurídica.

El demandante advirtió la existencia de un desfase temporal entre la fecha de publicación formal (5-XI-2015) y de publicación efectiva y real (23-XI-2015), lo que a su juicio viola lo prescrito en el art. 140 Cn.

El fundamento material de tal alegato implica la potencial exigencia de cumplimiento de la ley no publicada, lo cual representa la necesidad de actos concretos por medio de los cuales se requiera a los sujetos normativos el cumplimiento de la ley precitada, situación que habilita el inicio del proceso constitucional de tutela correspondiente y no al control de constitucionalidad abstracto; es decir, de forma abstracta, el alegato formulado por el actor carece de relevancia para determinar la validez, por tanto la pretensión se declaró improcedente en ese punto.

Sobre el argumento de que los arts. 1 inc. 1º, 3, 4 y 7 CESC contravienen el principio de igualdad, es necesario efectuar algunas consideraciones. Se ha determinado que el principio de igualdad en la aplicación de la ley implica que el legislador, al momento de expedir la normativa secundaria, debe tratar de manera paritaria a los ciudadanos que se encuentren en situaciones equiparables. Esto implica que también se debe tratar de manera diferente aquellas situaciones jurídicas en las cuales las diferencias son más relevantes de las similitudes.

De este modo se ha indicado que el juicio de igualdad no se limita a una simple constatación de un trato distinto, sino que consiste en establecer si existe o no en la disposición impugnada una justificación para el trato desigual brindado a las situaciones jurídicas comparadas.¹⁰²

La jurisprudencia ha reiterado que el principio de igualdad, prima facie, se presenta como exigencia de equiparación; es decir, en virtud de ella se debe dar un trato igual a circunstancias semejantes o cuyas diferencias sean irrelevantes para el disfrute o ejercicio de determinados derechos o para la aplicación de una misma disposición.

Dicho de otro modo: cuando se plantea una pretensión de inconstitucionalidad por vulneración al art. 3 Cn., debe realizarse un juicio de igualdad. La finalidad es establecer si existe o no en la disposición impugnada una justificación para el trato desigual brindado a los sujetos o situaciones jurídicas comparadas.

Para llevar a cabo tal examen, es ineludible que la pretensión que se formula esté adecuadamente configurada, lo cual se produce cuando el actor

¹⁰² Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencias: 55-2015 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2017).

demuestra argumentalmente los siguientes aspectos: (i) si la disposición cuestionada contiene una desigualdad por equiparación o una desigualdad por diferenciación; (ii) la identificación de los sujetos comparados; (ii) la existencia de una equiparación o desigualdad carente de justificación o, en otros términos, la irrazonabilidad en la discriminación; (iii) la imputación de consecuencias jurídicas a los sujetos comparados, en virtud de la igualdad o desigualdad advertida; y, por último, (iv) el criterio de la realidad con arreglo al cual se hace la comparación, que le lleva a concluir que existe una diferenciación o equiparación, debiendo precisar con cuáles sujetos o situaciones se hace la desigualdad, es decir, el término de comparación

Existe una deficiencia con respecto a la configuración de los elementos necesarios para efectuar el juicio de igualdad. Las disposiciones legales cuestionadas no establecen una desigualdad entre sujetos normativos, pues no se refieren a usuarios o adquirentes de otros servicios o productos, sino únicamente a los consumidores de bienes y servicios de telecomunicaciones.

En otras palabras, de los objetos de control no puede extraerse un tratamiento diferencial entre los sujetos comparados por el ciudadano Anaya Barraza. La comparación entre los sujetos es especulativa, dado que la posición o situación de consumidor de servicios y bienes relacionados con las telecomunicaciones tiene un carácter intercambiable. Además de las telecomunicaciones, las personas pueden consumir bienes y servicios de cualquier otro sector económico, y viceversa.

De ahí que no es viable aludir a un término de comparación intercambiable para demostrar una desigualdad que en abstracto opera respecto de cualquier persona que se sitúe en ambas posiciones. El patrón de comparación aludido por el actor no alude, pues, a cualidades o característi

cas personales generalizables y fijas.

No configurado satisfactoriamente y, por tal razón, no efectuó el análisis de constitucionalidad requerido, debiendo rechazar la pretensión en este punto, a través de la figura de la improcedencia.

En cuanto al cuarto motivo de inconstitucionalidad considero que el actor ha identificado los elementos para realizar el enjuiciamiento constitucional: el objeto de control (art. 11 CESC), el parámetro de control (art. 224 inc. 1º Cn.) y los motivos por los cuales considera que existe una alteración constitucional (la afectación directa de los fondos recaudados por el pago de la contribución especial para financiar única y exclusivamente a la seguridad ciudadana y convivencia). Por lo expuesto, la demanda deberá admitirse para controlar la constitucionalidad del art.11 CESC, por la presunta transgresión al art. 224 inc. 1º Cn.

En relación con la medida cautelar que consistente en la suspensión provisional de la entrada en vigencia del decreto legislativo que contiene la CESC, debe reiterarse que este tipo de medidas son herramientas procesales precautorias con las que se persigue dotar de eficacia a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales encargados de pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones sometidas a su conocimiento, evitando la frustración tanto de la tramitación del proceso como de la efectividad de la sentencia que lo culmina, en caso de ser estimatoria.

Los supuestos de procedencia establecidos en materia procesal, en un proceso de inconstitucionalidad el planteamiento del demandante deberá sustentar, por un lado, los motivos de inconstitucionalidad cuyos argumentos sean suficientemente convincentes para que este tribunal estime la probable

vulneración de una disposición constitucional o apariencia de buen derecho *fumus boni iuris* y, por el otro, la posibilidad de que la sentencia, en caso de ser estimatoria, vea frustrada su incidencia en la realidad *periculum in mora*, como cuando el objeto de control del proceso lo constituyen normas de carácter transitorio o de vigencia temporal limitada a un espacio de tiempo que pueda agotarse durante el transcurso del proceso, pudiendo hacer nugatorio lo dispuesto en la sentencia definitiva o que no obstante tratarse de disposiciones con vigencia indefinida puedan causar daños irreparables por la eventual sentencia.

Aunque se cumple el presupuesto de apariencia de buen derecho por la probable existencia de una vulneración a la Constitución, se estima que no se cumple el supuesto de peligro en la demora, pues al considerar el tiempo de vigencia de la CESC, no se vislumbra la posibilidad que los efectos de una eventual sentencia estimatoria se vean frustrados en la realidad, por lo que, en consecuencia, se declarará no ha lugar a la medida cautelar solicitada.

2.7.2. Razonamiento de la demanda 151-2015

Para la sala, en la pretensión de capacidad económica, y de no confiscación art. 106 inc. 5º Cn., los accionantes arguyeron que los arts. 1, 3, 7 CESC son inconstitucionales porque gravan determinados hechos generadores que también son gravados por la LIVA; lo que representa una doble imposición tributaria: una de carácter genérica y otra de carácter específica, esto produce una situación en la que “el Estado obtiene parte sustancial del patrimonio (de los contribuyentes) al concurrir esta doble imposición sobre una misma manifestación de riqueza”. Admitiéndose, con respecto a este punto.

En cuanto al segundo motivo de inconstitucionalidad los solicitantes también han identificado los elementos para realizar el enjuiciamiento constitucional. El objeto de control es el art. 12 CESC, el parámetro de control es el art. 224 inc. 1º Cn. y los motivos de inconstitucionalidad son la supuesta creación de una estructura presupuestaria que identifique los fondos recaudados por el pago de la contribución especial, entendiéndose por ello que no formarán parte del Fondo General de la Nación; y, la afectación directa de tales fondos para financiar única y exclusivamente a la seguridad ciudadana y convivencia. El principio de unidad de caja del principio de no afectación. Para ello, se ha explicado que este último implica que los ingresos de un ente público deben emplearse indistintamente para financiar sus gastos públicos. Además, se arguye que el primero hace posible la no afectación y sirve principalmente para conseguirla.

De ahí que el principio constitucional referido se concrete, por una parte, en la imposición de que los ingresos públicos conformen un solo fondo y, por otra, en la prohibición de la afectación específica de tales ingresos, por lo que se admitió también.

En relación con la medida cautelar que se pidió, consistente en la suspensión provisional del pago de la contribución especial, contenido en la CESC, se reiteró que este tipo de medidas son herramientas procesales precautorias con las que se persigue dotar de eficacia a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales encargados de pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones sometidas a su conocimiento, evitando la frustración tanto de la tramitación del proceso como de la efectividad de la sentencia que lo culmina, en caso de ser estimatoria, declarando no ha lugar a la medida cautelar solicitada.

2.7.3. Razonamiento de la demanda 153-2015

La inconstitucionalidad de los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11 CESC, por la vulneración a la equidad tributaria, en su concreción de capacidad económica art. 131 ord. 6º Cn., en tanto que, por un lado, (i) presuntamente contempla una contribución especial para la “seguridad ciudadana y convivencia”, que recae sobre la adquisición y utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, pero que, en realidad, es un impuesto, al no desprenderse del mismo ningún beneficio derivado de la realización de una actividad especial del Estado, y, por otro, (ii) implica doble tributación, por cuanto el hecho generador descrito ya es objeto del Impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, se estima que el actor ha logrado establecer adecuadamente la confrontación normativa respectiva, así como los argumentos necesarios para sustentar su reclamo relativo a la inobservancia a límites constitucionales al poder tributario; en tal sentido, la demanda se admitió.

Sobre la segunda de las pretensiones en examen, la inconstitucionalidad de los objetos de control indicados por la presunta transgresión de la prohibición de tributos confiscatorios art. 106 ord. 5º Cn., se vuelve necesario mencionar que el principio de no confiscación, al igual que el de capacidad económica, se deriva por interpretación del principio de equidad tributaria consignado en el art. 131 ord. 6º Cn., y que, en tal sentido, constituye de igual forma un límite genuino al poder tributario del Estado, pues procura que las cargas tributarias no impliquen la absorción de una parte objetivamente sustancial de las rentas o capital gravado de los contribuyentes.

Sin embargo, debido a que la principal dificultad en la aplicación de este principio es precisamente la determinación de dicha “parte sustancial” del

patrimonio afectado ante una obligación tributaria, que la equidad de un tributo, en términos de no confiscación, sólo puede establecerse en cada caso concreto, mediante un juicio de proporcionalidad en el que se tomen en consideración factores como el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico-sociales de cada tributo, en razón de las rentas devengadas o capital gravado de un individuo tributo, en razón de las rentas devengadas o capital gravado de un individuo en particular.

En este sentido, si un ciudadano considera que un tributo incumple la prohibición de confiscación, tal situación debe alegarse y probarse en un proceso donde el objeto sea precisamente la tutela concreta de derechos fundamentales –como ocurre en el amparo y no mediante un proceso de inconstitucionalidad, en el que se realiza un análisis abstracto y estrictamente normativo. Por lo anterior, no siendo posible estimar en este proceso la transgresión en las disposiciones impugnadas a la prohibición de confiscación establecida en el art. 106 inc. 5º Cn., dicha pretensión debe declararse improcedente.

Lo que concierne a la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 1, 3, 4 letras a, b, c, d y e, 6, 7 y 11 CESC, por transgresión al principio de neutralidad tributaria que, de acuerdo al criterio del actor, se deriva de la equidad tributaria a que alude el art. 131 ord. 6º Cn., se estima que el fundamento material de la pretensión es deficiente. La razón de esto es que el demandante basa su argumentación en conjeturas sobre los posibles efectos económicos negativos que genera la implementación del tributo debatido sobre el comportamiento de las personas en la adquisición y uso de servicios de telecomunicación, alegato del que no se desprende un auténtico conflicto entre normas y que excede el análisis que se lleva a cabo en un proceso de

inconstitucionalidad. Debido a lo anterior, la pretensión se rechazará por improcedente.

La medida cautelar que se pide, consistente en la suspensión provisional de la entrada en vigencia del decreto legislativo que contiene la CESC, debe reiterarse que este tipo de medidas son herramientas procesales precautorias con las que se persigue dotar de eficacia a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales encargados de pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones sometidas a su conocimiento, evitando la frustración tanto de la tramitación del proceso como de la efectividad de la sentencia que lo culmina, en caso de ser estimatoria.

Así, partiendo de los supuestos de procedencia establecidos en materia procesal, en un proceso de inconstitucionalidad el planteamiento del demandante deberá sustentar, por un lado, los motivos de inconstitucionalidad cuyos argumentos sean suficientemente convincentes para que este tribunal estime la probable vulneración de una disposición constitucional o apariencia de buen derecho y, por el otro, la posibilidad de que la sentencia, en caso de ser estimatoria, vea frustrada su incidencia en la realidad, como cuando el objeto de control del proceso lo constituyen normas de carácter transitorio o de vigencia temporal limitada a un espacio de tiempo que pueda agotarse durante el transcurso del proceso, pudiendo hacer nugatorio lo dispuesto en la sentencia definitiva o que no obstante tratarse de disposiciones con vigencia indefinida puedan causar daños irreparables por la eventual sentencia.

Aunque se cumple el presupuesto de apariencia de buen derecho por la probable existencia de una vulneración a la Constitución, se estima que no se cumple el supuesto de peligro en la demora, pues al considerar el tiempo

de vigencia de la CESC no se vislumbra la posibilidad que los efectos de una eventual sentencia estimatoria se vean frustrados en la realidad, por lo que, en consecuencia, se declarará no ha lugar a la medida cautelar solicitada.

2.7.4. Razonamiento de la demanda 158-2015

En cuanto al primer motivo de inconstitucionalidad, es decir el quebrantamiento de la “razonabilidad o equidad fiscal” que la actora ubica en el art. 131 ord. 6º Cn. por el contenido de los arts. 1, 2, 4 y 11 CESC, por supuestamente no cumplir con el principio de beneficio aplicable en caso de las contribuciones especiales, se estima que la argumentación vertida es deficiente. La razón de lo anterior es que la demandante alega la vulneración a la equidad tributaria consignada en la referida disposición constitucional no obstante referirse a ésta como “razonabilidad”, concepto en desuso por su indeterminación e impropiedad, pero no especifica en cuál de sus manifestaciones se concreta la violación.

En efecto, como se indicó en el precedente citado, debido a la amplitud de sus implicaciones, la equidad tributaria a que se refiere el art. 131 ord 6º Cn. se consigue a través del respeto a otros principios en materia impositiva que le dan un contenido concreto, tanto de naturaleza formal y material, derivados por interpretación jurisprudencial, encontrándose dentro de los primeros el de reserva de ley tributaria y el principio de legalidad tributaria, mientras que en los segundos están los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación.

En tal sentido, cuando una pretensión de inconstitucionalidad se basa en una presunta inobservancia a la equidad tributaria, debe especificarse en cuál de sus manifestaciones se concretiza dicha vulneración, explicando de forma

argumentada de qué manera el o los objetos de control contrarían los principios tributarios invocados como parámetros.

El cual se advirtió que la pretensora ha omitido indicar y explicar en sus alegatos qué manifestación de la equidad tributaria considera transgredida por la supuesta ausencia de beneficio hacia los contribuyentes por parte de la contribución especial creada mediante la CESC, limitándose a señalar que ello es contrario a la razonabilidad del tributo, por cual produce como consecuencia el rechazo por improcedencia de la pretensión planteada.

Al analizar el segundo motivo de inconstitucionalidad, referente a la vulneración del principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica art. 131 ord. 6 Cn. por parte de los arts. 3, 6 y 7 CESC, por supuestamente crear un verdadero impuesto y no una contribución especial, lo que a su vez genera doble tributación al encontrarse gravado el mismo hecho generador por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debe recordarse que la doble o múltiple imposición, según el caso, acontece cuando diversos tributos, en un mismo período impositivo o ante un mismo evento, de forma abierta o no, inciden sobre una misma manifestación de riqueza o sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, relativas a una misma actividad o situación económica.

Así, la doble imposición, normalmente puede darse cuando dos autoridades con potestades normativas gravan una misma actividad e incluso un solo hecho imponible, es decir, que en ambos tributos el elemento objetivo (material, espacial, temporal y cuantitativo) y el elemento subjetivo sean plenamente coincidentes. En la jurisprudencia reseñada Inc. 35-2009 también se estableció que el supuesto de múltiple tributación en el que se

verifique la identidad del hecho generador, “representa una exacción arbitraria del patrimonio de los contribuyentes, lo cual es contrario al principio de capacidad económica, ya que ésta es una cualidad del sistema tributario globalmente considerado”.

En la línea de lo expresado, al haberse establecido correctamente el contraste normativo respectivo y haberse vertido la argumentación necesaria para advertir la posible existencia de doble tributación en el contenido de los 3, 6 y 7 CESC, lo cual, en consecuencia, podría conllevar la vulneración al principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica –art. 131 ord. 6º Cn., esta Sala estima que la demanda deberá admitirse con respecto a este punto.

Al analizar la configuración del tercer conflicto normativo argüido, relacionado con la presunta violación al art. 140 Cn. por la CESC, por supuestamente no cumplir el requisito de la publicación previa en el Diario Oficial para exigir su obligatoriedad, este Tribunal considera que la pretensión planteada es deficiente, en tanto que no se alega un vicio sobre la validez formal de la ley mencionada, es decir sobre su vigencia, sino un problema sobre su aplicación, en otras palabras, sobre su eficacia jurídica, lo cual no es susceptible de control en un proceso de inconstitucionalidad.

En efecto, la solicitante advirtió la existencia de un desfase temporal entre la fecha de publicación formal del Diario Oficial contentivo de la CESC y la de publicación efectiva y real del mismo esto es, de la disponibilidad material de sus ejemplares, alegato que no conlleva un cuestionamiento al procedimiento de formación de dicha ley en cualquiera de sus etapas arts. 133 a 140 Cn, rechazándose por improcedente. En cuanto al conflicto normativo en que se

arguye sobre la aparente violación al principio de igualdad art. 3 inc. 1º Cn. por parte del art. 3 CESC, es necesario efectuar algunas consideraciones.

Cuando se plantea una pretensión de inconstitucionalidad por vulneración al principio de igualdad reconocido en el art. 3 inc. 1º Cn., para establecer si en la disposición impugnada existe o no una justificación para el trato desigual brindado a los sujetos o situaciones jurídicas comparadas debe llevarse a cabo el test de igualdad, siendo necesario para ello que el actor demuestre argumentalmente los siguientes aspectos: (i) si la disposición cuestionada contiene una desigualdad por equiparación o una desigualdad por diferenciación; (ii) la identificación de los sujetos comparados tertium comparationis; (iii) la existencia de una equiparación o desigualdad carente de justificación o, en otros términos, la irrazonabilidad en la discriminación; y (iv) la imputación de consecuencias jurídicas a los sujetos comparados, en virtud de la igualdad o desigualdad advertida entre otros.

En este orden, de la argumentación expuesta por la actora, advirtiéndosele que existe una deficiencia con respecto a la configuración de los elementos necesarios para efectuar el juicio de igualdad. Lo anterior se debe, por un lado, a que la disposición legal cuestionada no establece una desigualdad entre sujetos normativos, pues en ningún momento se refieren a usuarios o adquirentes de otros servicios o productos, sino únicamente a aquellos consumidores de bienes y servicios de telecomunicaciones; en otras palabras, el objeto de control no puede extraerse un tratamiento diferencial entre determinados sujetos.

Por otra parte, la comparación entre los sujetos aludidos es especulativa, dado que, en el ejemplo aportado por la demandante, la posición o situación de consumidor de servicios y bienes relacionados con las telecomunicación

es tiene un carácter intercambiable, ya que este puede convertirse en consumidor de energía eléctrica y viceversa, no atendiendo el patrón de comparación aludido a cualidades o características personales generalizables y fijas de los sujetos en cuestión.

Por tanto, que los defectos en la pretensión expuestos constituyen un obstáculo para que esta Sala realice el análisis de constitucionalidad requerido, este motivo se rechazará por improcedente.

En lo que concierne a la medida cautelar de suspensión de la vigencia y efectos de la CESC, la jurisprudencia de esta Sala ya ha determinado, que los presupuestos para la adopción de medidas cautelares consisten en la probable existencia de un derecho amenazado *fumus boni iuris*, y el daño que ocasionaría el desarrollo temporal del proceso o procedimiento para darle cumplimiento a la sentencia *periculum in mora*.

Al aplicar tales supuestos, se tiene que en el proceso de inconstitucionalidad procede la adopción de una medida cautelar cuando el demandante plantea motivos de inconstitucionalidad cuyos argumentos sean suficientemente convincentes para que esta Sala considere que se encuentra ante la probable existencia de una disposición constitucional violada, y que tal apreciación se vea acompañada de la posibilidad de que la sentencia, en el eventual caso de ser estimatoria, viera frustrada su incidencia en la realidad, como por ejemplo cuando el objeto de control del proceso lo constituyen normas de carácter transitorio o de vigencia temporal limitada a un espacio de tiempo que pueda agotarse durante el transcurso del proceso, haciendo nugatorio lo dispuesto en la sentencia definitiva.

Se advirtió que aunque se cumple el presupuesto de apariencia de buen derecho por la probable existencia de una vulneración a la Constitución; se estima que no se cumple el supuesto de peligro en la demora, pues al considerar el tiempo de vigencia de la CESC cinco años, de acuerdo con el art. 16 de la misma no se vislumbra la posibilidad que los efectos de una eventual sentencia estimatoria se vean frustrados en la realidad, por lo que, en consecuencia, se declarará no ha lugar a la medida cautelar solicitada.

Los anteriores criterios son los que se han establecido en las demandas de inconstitucionalidad y que se estaría a la espera de que se pronuncie y resuelva sobre el estudio elimine; en lo que puede observarse en dichos análisis los argumentos plantado por cada uno de los pretensores, coinciden con la doble imposición, la vulneración a la capacidad económica.

Es de aclarar que se toma como válido hasta que la sala resuelva sobre lo peticionado, y por nuestra investigación de campo, que se desarrolla en el siguiente capítulo.

CAPITULO III

ANÁLISIS E INTERPRETACION DE LA INFORMACIÓN DE CAMPO

Con los objetivos que se plantearon al inicio de la investigación, que sirvieron como base para la realización de las diferentes entrevistas estructuradas con los diversos puntos de vista estudiados, el criterio de uno de los miembros de la Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Asamblea Legislativa, del Órgano Ejecutivo por medio del Secretario para asuntos Legislativos de Casa Presidencial, a conocedores de la materia quienes nos dieron su punto de vista de la Ley, y encuestas a un sector de padres de familia y comerciantes de accesorios telefónicos que directamente pagan la Contribución Especial como sujetos pasivos, así como a contribuyentes que pagan impuestos de forma directa.

Por lo que, cada entrevista y encuesta permitió profundizar en el tema, Estas entrevistas se realizaron en días y horarios diferentes, lo que dio paso a tener más acceso e información sobre la problemática; siendo el primer entrevistado el Secretario para Asuntos Legislativos de Casa Presidencial, el cual estudio dicha Ley y la propuso ante la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa, quienes le dieron estudio y discusión; al igual la entrevistas con los conocedores del tema que expusieron su punto de vista coincidiendo todos en sus puntos de vista.

En cuanto a las encuestas a los sujetos pasivos con la cual se pretendía medir el conocimiento sobre la Ley, y si esta le ha creado una afectación en su economía y su estilo de vida como sujetos obligados a pagar la contribución cada vez que activen el hecho generador por compra de

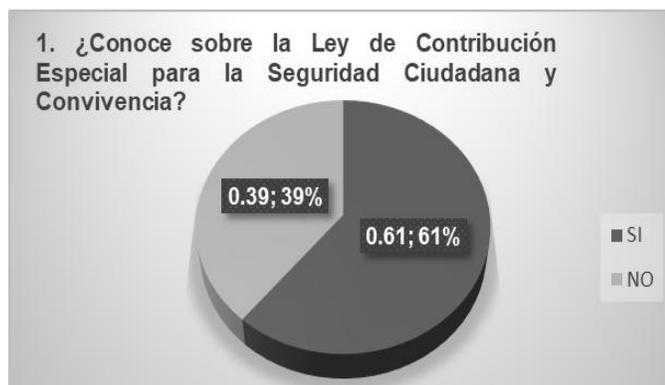
recargas de tiempo aire para llamadas telefónicas, compra de accesorio telefónicos, cable de televisión, etc.

INTERROGANTE	SI	NO	TOTAL
1. ¿Conoce sobre la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	61	39	100
2. ¿Sabe desde cuando entro en vigencia dicha Ley?	46	54	100
3. ¿Tiene usted servicio de cable, telefonía, internet móvil o residencial?	94	6	100
4. ¿Se ha visto afectado el presupuesto familiar por la entrada en vigencia de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	56	44	100
5. ¿Considera demasiado elevado la contribución especial que estipula la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	63	37	100
6. ¿Considera que el pago que hace por los servicios de telefonía, cable e internet, es proporcional a sus ingresos, a comparación de lo que pagaba antes de que entrara en vigencia la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	58	42	100

7. ¿Considera que se está cumpliendo el objetivo de combatir la delincuencia a través de los recursos obtenidos por la Ley?	16	84	100
8. ¿Cree usted que están siendo bien distribuidos los recursos que se obtienen de la Ley?	84	16	100
9. ¿Considera que al eliminarse la contribución especial se afectaría el desarrollo del combate contra la delincuencia que sufre el país?	20	80	100
10. ¿Considera que debería de reformarse la aplicación de la Ley?	71	29	100

1. ¿Conoce sobre la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	SI	61%
	NO	39%

La interrogante se realizó con el fin de indagar si se tiene conocimiento de que hay una carga tributaria extra a la que ya había en las telefonías, como lo es la Ley de Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

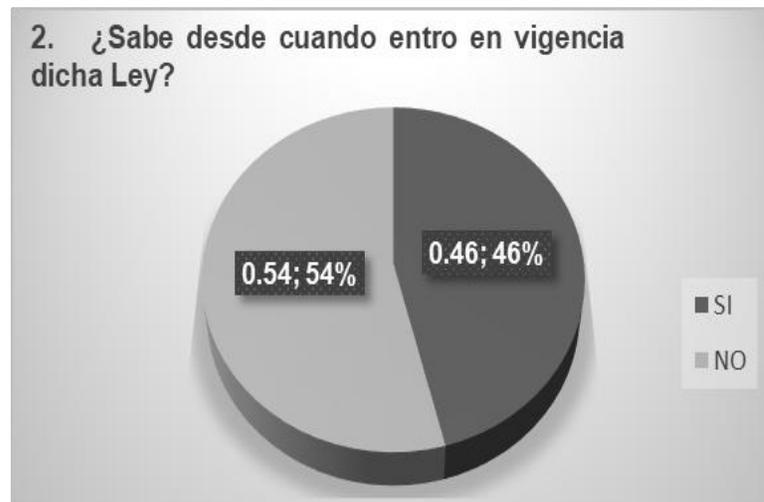


Según los datos obtenidos en el interrogante número uno de la muestra obtenida, el 39% respondió que no conoce sobre esta Ley, mientras que un 61% estableció que, si conoce de la existencia de la misma.

Análisis: Con lo que se permite argumentar con claridad por los resultados obtenidos, que el sujeto pasivo conoce que existe una Ley, pero no así de lo que regula la ley en comento.

2 ¿Sabe desde cuándo entró en vigencia dicha Ley?	SI	46%
	NO	54%

Lo anterior se consultó con el fin de conocer si la población se informa sobre la Leyes que pueden significar una carga tributaria de manera directa o indirecta, la cual podría ser de afectación económica, ya que representaría una carga tributaria más para la población en general.



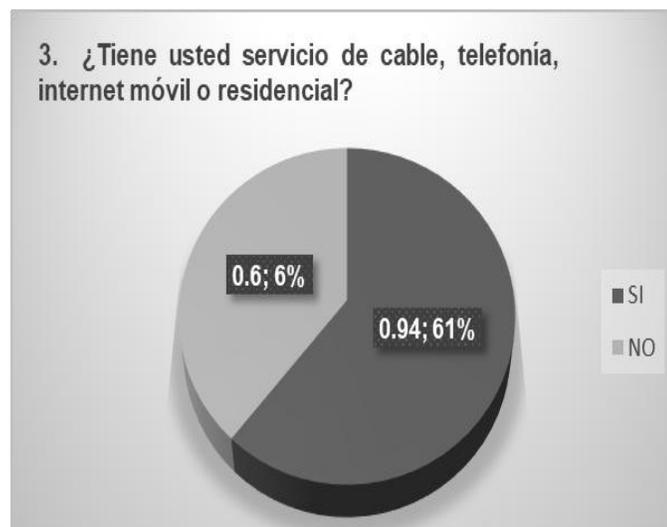
Según los datos obtenidos en el interrogante número dos de la muestra adquiridos, el 46% respondió que no conoce sobre la vigencia de la Ley mientras que un 54% estableció que, si conoce la existencia de la ley.

Análisis: Con lo que se permite establecer con claridad por los resultados obtenidos que el sujeto pasivo no conoce desde cuando está en vigencia la Ley, sin embargo, si sabe que se le está reteniendo una Contribución Especial.

3. ¿Tiene usted servicio de cable, telefonía, internet móvil o residencial?	SI	94%
	NO	6%

Se indagó en este aspecto con el fin de conocer que tan necesario es tener los servicios de telefonía, cable o internet, para que la contribución especial les pueda afectar de alguna manera por el uso de los mismos.

Según los datos arrojados con el interrogante número tres de la muestra obtenida el 6% respondió que no tiene servicio de cable, telefonía o internet, mientras que un 94% estableció que, si tiene dichos servicios.



Análisis: Con los resultados obtenidos se comprueba que la mayoría de la población tiene acceso a los servicios de telefonía, cable e internet, siendo contribuyente todos en cualquier accesorio con relación a las telefonías, y

estableciéndose así que la recaudación de esta contribución especial puede ser mayor a lo previsto, porque entre más se consume, mayor será la recaudación.

4. ¿Se ha visto afectado el presupuesto familiar por la entrada en vigencia de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	SI	56%
	NO	44%

Se formuló esta pregunta a los encuestados, con el fin de tener un mayor conocimiento de la afectación que podría tener el aumento de los servicios de telefonía, que podría verse reflejo en pequeños pagos de servicios como una recarga de saldo telefónico hasta la compra de paquetes de cables, o internet que podría ser necesario para el desarrollo y comunicación familiar.



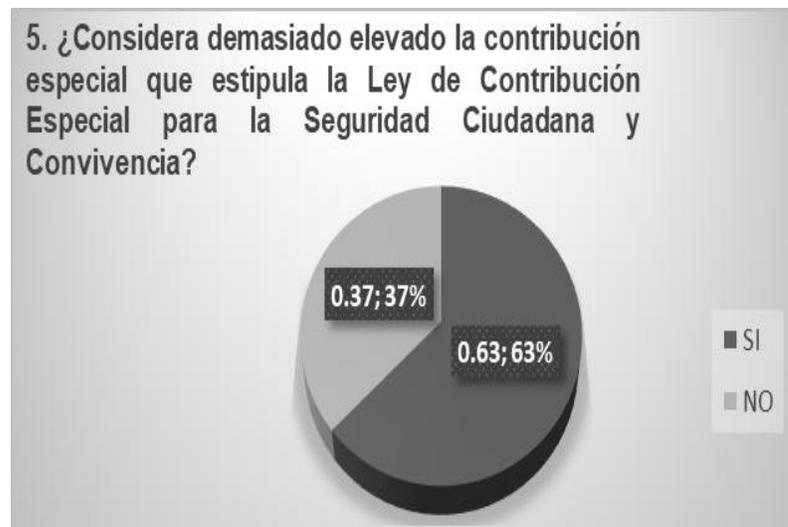
Según los datos encontrados, de la muestra obtenida el 56% respondió que, si se ha visto afectado por la entrada de la vigencia de la Ley, y un 44% cree que no le afectado.

Análisis: Con lo que se permite establecer con lo obtenido, que la mayoría de la población encuestada se ha visto afectada en su presupuesto familiar, ya

que el aumento podría ser significativo para cubrir parte de gastos familiares como pago de agua, luz o la canasta básica.

5. ¿Considera demasiado elevada la contribución especial que estipula la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	SI	63%
	NO	37%

Esta interrogante se formula para tener un mayor conocimiento si el porcentaje del 5% que dispone la Ley (la alícuota), es demasiado elevada para acceder a los servicios o restringen de alguna manera el hacer uso del servicio, como por ejemplo si antes de la entrada en vigencia de la Ley, se realizaba un mayor uso de los servicios de recarga de saldo, servicio de internet etc., y actualmente la población ha recortado los servicios por el precio de las mismas.

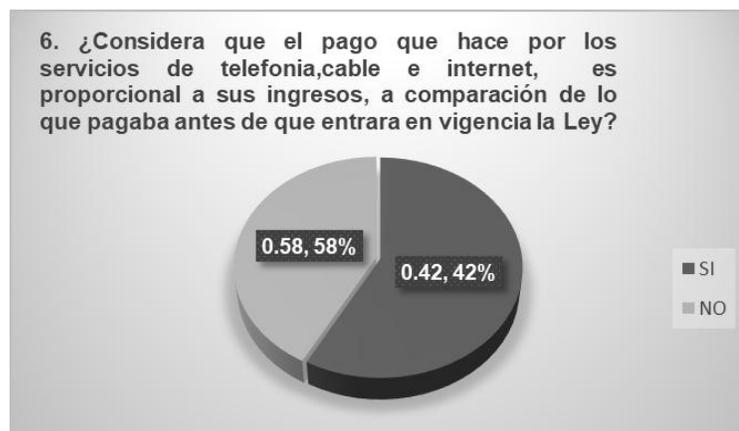


Según los datos recabados con el interrogante número cinco el 63% respondió que, si se ha duplicado el pago del servicio, mientras que un 37% considera que, que no sigue pagando lo mismo que paga antes de la entrada en vigencia de la Ley.

Análisis: Se puede argumentar, que la Contribución Especial para la mayoría de los encuestados de alguna manera es elevada, ya que puede considerarse que el incremento no va con la capacidad económica de cada sujeto, la población que tiene ingresos arriba del salario mínimo, podría considerar que no es relevante el incremento y puede pagar sin ningún problema los servicios de telefonía, cable e internet, pero no toda la población tiene esos ingresos, lo que podría decirse que no se tomó en cuenta esa variante a la hora de establecer ese porcentaje en la Ley.

6. ¿Considera que el pago que hace por los servicios de telefonía, cable e internet, es proporcional a sus ingresos, a comparación de lo que pagaba antes de que entrara en vigencia la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?	SI	58%
	NO	42%

Lo anterior se consultó, para establecer si la Contribución Especial genera una afectación en la economía familiar, pudiendo haber una duplicación de lo pagado, con relación a lo que ya se paga en las telefonías, y establecer si se respeta el principio de Doble Tributación.



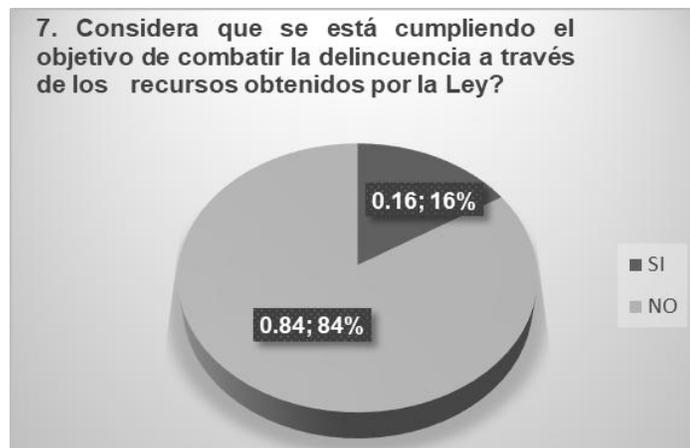
Según los datos encontrados con el interrogante número seis de la muestra obtenida el 58% respondió que, que no es proporcional el cobro de la

Contribución Especial, mientras que un 42% considera que si es proporcional a sus ingresos dicho pago de servicios.

Análisis: Se obtiene con esta pregunta, que esta Contribución Especial no vulnera la progresividad económica, es decir para el 42% que respondió que es proporcional el pago de la Contribución Especial, le es factible pagar, porque sus ingresos son buenos y tiene una solvencia de pago, pero ese 58% no tiene una solvencia o una progresividad económica que le permita poder pagar cómodamente esos servicios, que con la innovación de la tecnología, y el diario vivir se hace forzoso en hacer uso de ello, ya sea por el mismo trabajo, estudio o por recreación familiar como lo es el servicio de cable

7. ¿Considera que se está cumpliendo el objetivo de combatir la delincuencia a través de los recursos obtenidos por la Ley?	SI	16%
	NO	84%

Con esta pregunta se pretende establecer, que la población que es parte de la Contribución Especial, de su opinión sobre los objetivos de la ley, de recaudar fondos para combatir la delincuencia, y establecer si en su entorno ha reducido la violencia.

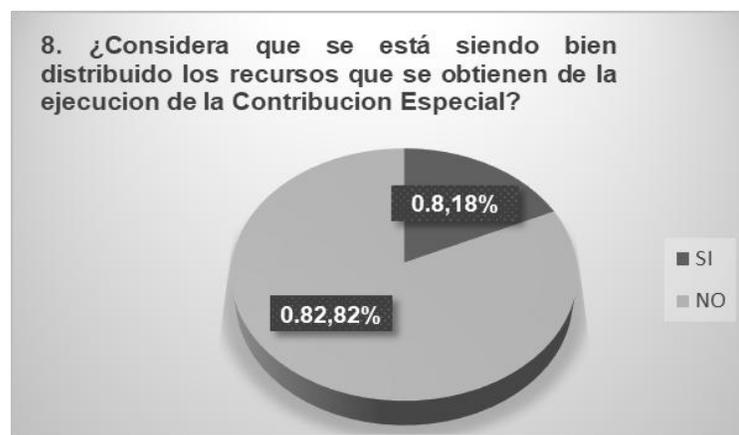


La información encontrada con el interrogante número siete de la muestra obtenida el 16% respondió que, si está cumpliendo los objetivos de la Ley, mientras que un 84% considera que no se está cumpliendo los objetivos de la Ley de combatir y prevenir la delincuencia.

Análisis: Se obtiene con esta pregunta, que la mayoría de los encuestados considera que no se está combatiendo la delincuencia, y que los objetivos de creación de dicha la Ley, no está dando frutos positivos, ya que la delincuencia sigue en aumento, pero el cobro es siempre en cada servicio relacionado con las telefonías.

8. ¿Cree usted que están siendo bien distribuidos los recursos que se obtienen de la Contribución Especial?	SI	18%
	NO	82%

Con esta interrogante se procura, que el sujeto pasivo de la contribución, de su valoración a cerca de la distribución del todo lo recaudado, de una manera equitativa y conforme a los objetivos de la Ley.



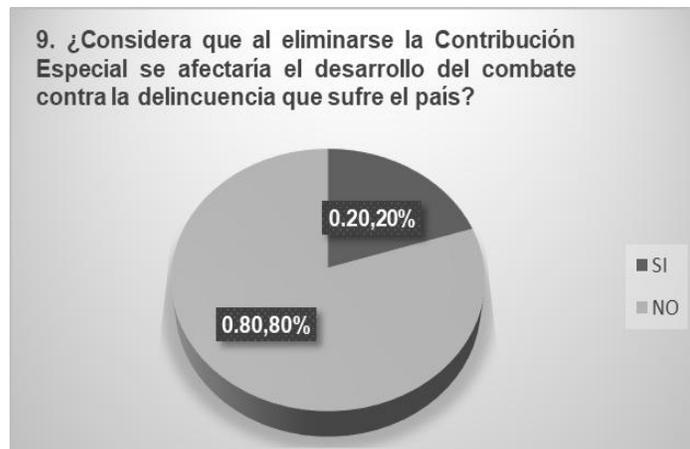
Según los datos obtenidos con el interrogante número ocho de la muestra obtenida el 18% respondió que, si está de acuerdo con la distribución de los

fondos obtenidos, mientras que un 84% no está de acuerdo como se ha venido distribuyendo los fondos obtenidos.

Análisis: Se obtiene con esta pregunta, que la mayoría de los encuestados no está satisfecha con la distribución de los fondos recaudados por la Contribución Especial, ya que no hay un cambio que podría tomarse como progresivo hacia el combate por la delincuencia, porque es mínima la reducción de los homicidios que suceden en nuestro país.

9 ¿Considera que al eliminarse la Contribución Especial se afectaría el desarrollo del combate contra la delincuencia que sufre el país?	SI	20%
	NO	80%

Esta pregunta se hace con el propósito de establecer, que tan necesario puede ser esta contribución especial, para combatir la delincuencia, y que el encuestado exprese si es necesario que se siga ejecutando dicha Ley.



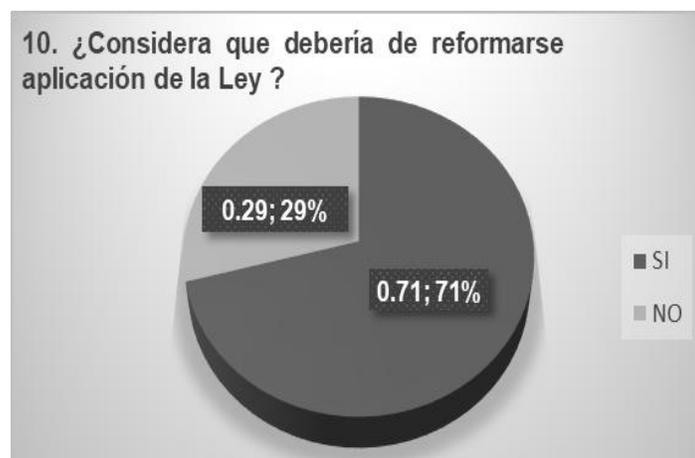
Según los hallazgos proporcionados con el interrogante número nueve de la muestra obtenida, el 20% respondió que, si está de acuerdo de eliminar la

Contribución Especial, mientras que un 80% está de acuerdo en que se elimine dicha Ley.

Análisis: Se concluye con esta interrogante, que, al no haber una satisfacción por parte de la población en cuanto a la delincuencia, resultados palpables y de desarrollo para recuperar territorio perdido por el Estado, los encuestados prefieren sacar de la vida jurídica dicha Ley, porque consideran que no se afectaría en nada, y lejos de eso se quitaría carga tributaria a la población.

10 ¿Considera que debería de reformarse la aplicación de la Ley?	SI	29%
	NO	71%

Esta última interrogante se realiza con el fin de establecer si pudiera haber una alternativa menos impactante para el Estado al quitarle un ingreso que lleva recaudando en los últimos 3 años que tiene de vigencia ley y que de alguna manera el Estado ya depende de ese ingreso que se tiene para combatir la delincuencia.



Según los datos encontrados con el interrogante número nueve de la

muestra obtenida el 71% respondió que, si está de acuerdo con que se reforme, mientras que un 29% considera no estarlo.

Análisis: se analiza que los encuestados consideran que la Ley no está de todo mal ya que podría reestructurarse y hacerse de manera proporcional a los ingresos de los habitantes considerando la carga tributaria ya existente, y valorado la capacidad contributiva y progresiva de cada sujeto que tiene que ser acorde a cada sujeto pasivo, a diferencia de la pregunta anterior que lo establecido es que una derogatoria sería lo mejor, dejando entre dicho la aplicabilidad de la misma.

3.1. Entrevista realizada al Secretario Para Asuntos Legislativos de Casa Presidencial, Francisco Rubén Alvarado Fuentes

1. ¿Qué criterio se utilizó para la creación de la Ley Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?

Para el funcionario la creación de Ley Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia que nació con el “Plan El Salvador Seguro”, aprobado por el Consejo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana (CNSCC), el cual se hizo un estudio y ese concluyó que el alto índice de homicidios se tenía que combatir a toda costa.

Al dañar algo vital como lo es la vida humana, se estableció que los recursos para financiarlo provendrían de diversas fuentes, entre estas, las contribuciones especiales para alimentar el fondo de seguridad, por lo cual con estudios sociológicos, económicos y jurídicos, bajo esos parámetros de

estudio se comenzó a implementar la ley, con el fin de poder atacar de manera integral el problema.

2. ¿Cuál fue el cálculo que se consideró para el 5% que establece en la Ley?

Para establecer la alícuota del 5% que estipula la Ley, el Órgano Ejecutivo a través de sus Ministros, hizo una estimación en dos mil cien millones de dólares, estimado para duración de cinco años, que financia una quinta parte del plan, un estudio hecho por el Consejo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Por lo que, se infiere que ese estudio realizado iba implícito estudio por capacidad económica de la población y por Progresividad Económica, por ser principios que afectan directamente la capacidad adquisitiva de los mismos, y que con ello se pretende respetar.

3. ¿Está de acuerdo de cómo se concretiza el uso de los recursos recaudado por la Ley?

Para el funcionario la recaudación que se hace a través de la contribución especial se hace de manera equitativa de acuerdo a las necesidades de cada institución involucrada que establece la Ley, en la designación de los recursos el Consejo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, establece las recomendaciones para su asignación, en cinco ejes como lo son prevención de violencia; control y persecución penal; rehabilitación y reinserción; atención y protección a víctimas; entonces la distribución procurar responda a ese plan.

4. ¿A su criterio la naturaleza jurídica de la Ley es una Contribución Especial o se deriva en un impuesto?

Desde el momento que se consideró agregar a la carga tributaria del país un tributo más, se pensó en una contribución especial, y no en un impuesto más, basta con verificar la ley y darse cuenta que las características que conforman una contribución especial se destaca en el articulado.

Para el funcionario indudablemente es una contribución especial, que tiene como retorno, la seguridad como beneficio, en tanto se destina para ese resultado específico. Haciendo la aseveración que la diferencia radica que los impuestos que pueden ser destinados a cualquier finalidad.

5. ¿Cree usted que la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia ha Cumplido con el Objeto para el cual fue creada?

Considera que la contribución ha sido un aporte fundamental en la obtención de resultados de notoria mejora en la seguridad, ha permitido atender los cinco ejes del Plan El Salvador Seguro: prevención de violencia; control y persecución penal; rehabilitación y reinserción; atención y protección a víctimas; y fortalecimiento institucional. También aseguro que es de esperar la finalización de la Ley, ya que está en la mitad de su ejecución, por lo cual se tendría que razonar la efectividad de la misma, al terminar su vida jurídica.

6. ¿Considera que existe una transgresión del Principio de Capacidad Contributiva con esta ley?

En el supuesto que determina el artículo 3 de la Ley, con los diferentes

hechos generadores que describe dicho artículo, tiene la capacidad adquisitiva o económica de hacer uso de los servicios, de lo contrario no generaría o no activaría el hecho generador.

Por lo cual, no considera que transgreda la capacidad contributiva, porque existe la obligación tributaria para sostener los gastos del Estado, considerando la aptitud para pagar la contribución de quienes utilizan aquellos que adquieren los bienes y servicios, contenidos en el hecho generador.

7. ¿Cree que con la aprobación de esta ley afecta el Principio de Progresividad Tributaria de los sujetos pasivos?

El funcionario considera que en medida que crece la capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso que el Estado exige en forma de tributo, lo que se concretiza en la mayor adquisición de bienes y servicios gravados.

Estando todos en la obligación de colaborar con la seguridad ciudadana, por tanto, la Ley se ha encaminado a cuidar la capacidad económica, dejando accesible los servicios de telefonía, siendo un servicio con mayor consumo por la necesidad que representa para la población salvadoreña.

8. ¿Considera usted que existe una Doble Tributación a partir de la implementación de esta Ley?

Para el funcionario entrevistado, partiendo de la concepción que es el Estado con su poder de imponer tributos, es el que conduce la carga tributaria que se tendrá en el Estado. De igual forma Considera que no haya una doble

tributación en tanto el IVA y RENTA, ya que se tiene un hecho generador diferente al que corresponde la contribución especial; lo cual es coexistente con la atribución del Estado para imponer tributos.

9. ¿Para usted debería de reformarse la ley o declararse como Inconstitucional?

El funcionario en esta interrogante dice no estar de acuerdo, ya que la ley ha demostrado su utilidad, para financiar el plan de seguridad pública, siendo esa su finalidad y por ello se debe mantener mientras provea dicha utilidad.

Por tanto, al declararla inconstitucional sería un duro golpe a las finanzas del Estado para el combate a la delincuencia.

Con respecto a la reforma, estaría de acuerdo siempre y cuando sea para mejora de la misma ya que un área con tanta importancia como es la Seguridad Ciudadana es de interés Público y toda ayuda para mejorar una ley que se ve reflejada en el desarrollo del país es bienvenida.

10. ¿Considera que si se declarare inconstitucional esta ley afectaría a la erradicación de la Violencia?

Para el funcionario, si afectaría el mecanismo que se tiene con esta Ley, ya que de está depende los bonos que se tienen a la corporación policial PNC, incentivos, fondos para la prevención de la misma, y sería dar un retroceso grande en materia de seguridad pública, porque se estaría dejando de lado una herramienta de recaudación viable y que es de provecho para toda la población. Si las acciones focalizadas en materia de seguridad demandan

oportuno financiamiento, por contrario acciones importantes contenidas en los ejes del plan, no pueden ser realizadas por carecer del financiamiento.

En ese orden de ideas, de declararse inconstitucional se estaría afectando en gran manera el financiamiento para erradicar la inseguridad y la violencia en toda la población salvadoreña.

11 ¿En el caso del término de vigencia que tiene esta ley, se prorrogaría o existe otras propuestas para erradicar el problema?

Hasta el momento, la Ley ha sido muy útil para recaudar fondos para un área que se necesita mucho presupuesto y que por medio de esta contribución se ha llegado a cubrir la falencia de fondos que se tenía.

Para que se pueda generar cambios positivos, al vencimiento de esta ley deberá evaluarse por el gobierno de turno, la necesidad de financiamiento, acorde a su plan de seguridad, junto a otras fuentes de financiamiento disponibles.

12. ¿Qué recomendaciones, podría sugerir para mejorar el ámbito de aplicación de dicha ley?

Finalmente, el Licenciado Francisco Rubén Alvarado Fuentes, es de la idea que partiendo de que toda ley es mejorable, es posible hacerlo en el sentido de disponer de una entidad autónoma para su administración, fortalecer acciones de prevención y fortalecimiento institucional en infraestructura permanente; eliminar de discrecionalidad de la Asamblea para hacer cambios de destino, a fin de destacar el aspecto extraordinario y muy específico de la contribución especial.

3.2. Entrevista al Diputado Rodolfo Antonio Parker Soto, Secretario de la Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto de la Asamblea Legislativa.

1. ¿Qué criterio se utilizó para la aprobación de la Ley Contribución Especial Para La Seguridad Ciudadana y Convivencia?

Para el legislador el génesis para aprobar esta Ley, es desde antes que el gobierno en turno la propusiera a través del Ministerio de Justicia y Seguridad Pública, ya que él y otros diputados veían de suma importancia hacer algo, debido a los altos índices de delincuencia que aquejaban al país, por lo cual, el gobierno propuso por medio de sus ministros.

Por lo cual el criterio utilizado fue la necesidad que se tenía de crear un tributo que fuera de fácil recolección y que no crear otro impuesto, porque ya se tenía el IVA, tomando en cuenta, el estudio que se hizo, en la cual intervinieron instituciones con la SIGET, se tomó a bien crear la Ley, pero tratando que no fuera perjudicial en la economía o al acceso a la compra de saldo, tv e internet.

2. ¿Cuál fue el cálculo que se consideró para el 5% que establece en la Ley?

El diputado expuso que el cálculo fue en base al estudio previo que se realizó por parte del ejecutivo, para establecer una alícuota del 5%, un estudio de necesidad, donde se plasmaba los porcentajes que se recitarían en las instituciones que se encargan de reprimir el delito, los porcentajes fueron presentados en Casa Presidencial y un estimado cuanto se iba

necesitar para combatir el delito, por lo cual el ejecutivo pedía crear la contribución especial con un porcentaje del 10%.

Por lo que los legisladores al ver que se necesitaba varios millones para combatir la delincuencia, y aun cuando ya había presupuesto destinado para combatir la delincuencia se necesitaba más para fortalecer las instituciones encargadas de hacerlo, y después de que el gobierno propusiera un 10% como alícuota, se redujo a 7%, pero no creyeron conveniente dejarlo bajo ese porcentaje, sino a un 5% que es lo que hasta el día de hoy se sigue recolectando.

3. ¿Está de acuerdo de cómo se concretiza el uso de los recursos recaudado por la Ley?

Para el legislador, al momento de aprobar la ley y hacer el estudio para su aprobación, se pensó que estaban bien los objetivos de la ley, que, si bien ya había un presupuesto designado para combatir la delincuencia, se necesitaban aún más recursos para poder combatir la delincuencia.

Complementaria con los recursos que se recaudaran, por lo cual se decidió Sin embargo, a tres años de su aprobación, considera que no es culpa de ellos como legisladores la designación de fondos que se hace, ya que no se está haciendo conforme al estudio de necesidad que se presentó en el anteproyecto de Ley, que era los recursos que hacían faltas y con la aprobación de la Ley se iba a suplir esas necesidades para combatir y prevenir la delincuencia.

Por tanto, el legislador considera que no está de acuerdo con la designación

de fondos por parte del gobierno en turno y considera que debería de estudio que se hizo y direccionar los fondos.

4. ¿A su criterio la naturaleza jurídica de la Ley es una Contribución Especial o se deriva en un Impuesto?

El funcionario considera que la naturaleza de la Ley es una contribución especial, ya que tomando en cuenta los criterios de las sentencias del FONAT y sobre la ley de Telefónicas Provenientes del Exterior que Terminan en El Salvador, no podría ser un impuesto; de igual manera considera que si fuera un impuesto disfrazado la Sala de lo Constitucional, como la máxima interpreta de la Constitución hubiese dado mediada cautelar como lo pedía en más de una de las demandas admitidas por la misma sala.

Considerando que para la población será un impuesto, pero al analizarse desde la doctrina y jurisprudencia (una óptica jurídica), es una contribución especial respectando sus elementos que lo caracterizan de los demás tributos.

5. ¿Considera que existe una transgresión del principio de capacidad contributiva con esta Ley?

Para el Diputado, no cree que exista una trasgresión al principio, ya que es una problemática de interés público, y todos los ciudadanos deben de aportar de alguna forma a una problemática que aqueja al país, y partiendo del estado de necesidad era factible recaudar ese 5% en un servicio muy demandado para cumplir la tarea que el mismo Estado no ha podido suplir.

Por lo cual no puede haber una trasgresión al principio ya que el que consume el servicio tiene la facilidad de pagar ese 5%, pudiendo perfectamente presupuestarlo en sus gastos del mes o familiar.

6. ¿Cree que con la aprobación de esta ley afecta el principio de Progresividad Tributaria de los sujetos pasivos?

Considera que no afecta la progresividad tributaria de los sujetos pasivos, ya que de igual forma que el principio de capacidad económica, si bien es cierto va encaminado a que el que tiene más paga más, esta contribución especial, está dividida para los grandes contribuyentes que pagan la contribución especial también y los consumidores que se convierten en sujetos pasivos.

Por lo cual, la carga tributaria estaría proporcional para ambos sujetos, por un lado, los consumidores que al comprar cualquier teléfono o accesorio nace el hecho generador y por el otro lado los grandes contribuyentes por hecho generador de la obtención de ganancias netas iguales o mayores a quinientos mil dólares.

7. ¿Considera usted que existe una doble tributación a partir de la implementación de esta ley?

En esta pregunta considera que no hay una doble tributación, ya que la Ley es suficientemente clara, y establece que es una contribución especial, y que la confusión es por parte de las personas que no tienen conocimientos jurídicos que no saben diferenciar los tributos uno de otro, dándose una confusión de ambos tributos.

8. ¿Para usted debería de reformarse la Ley o declararse como Inconstitucional?

Considera en esta interrogante que, la Ley no debe de declararse inconstitucional, sino reformarse bajo la razón que se direcciona la recaudación que se haga para que tenga mayor eficacia y siga los principios bajo lo que fue creada.

En ese contexto al no ver cambios y no dar una solución más factible como lo es la reforma, y tomando en cuenta que ya han trascurrido tres años de su vigencia y es poca la reducción de los hechos punibles para la población en general, en ese sentido debería pensarse en una inconstitucionalidad.

9. ¿Considera que si se declarare inconstitucional esta ley afectaría a la erradicación de la violencia?

No cree que la Sala de lo constitucional declarara como inconstitucional la Ley, ya que ya hay doctrina legal que ha ido enmarcada sobre la contribución especial y el impuesto. Pero si llegase a declarar inconstitucional, no se vería afectado el combate a la delincuencia, ya que la delincuencia no es algo que se haya creado hace poco, sino que ya es un fenómeno estructurado que sería difícilmente erradicado con la recaudación que se hace con esta contribución especial, considerando que solo tiene cinco años de vigencia.

10. ¿En el caso del término de vigencia que tiene esta Ley, se prorrogaría o existe otras propuestas para erradicar el problema?

Como miembro de la comisión de hacienda, no han estudiado la posibilidad de optar por otros medios de obtención de ingresos, para combatir la

delincuencia, ya que creen que, podría mejorarse direccionando el Presupuesto General de la Nación.

De igual forma es conciso en decir que como fracción de partido político y con muchos colegas diputados no cree que se vaya prorrogar la Ley Contribución Especial Para La Seguridad Ciudadana y Convivencia, como ha sucedido con el FONAT, puesto que ha dejado más dudas que soluciones.

11. ¿Qué recomendaciones, podría sugerir para mejorar el ámbito de aplicación de dicha Ley?

La recomendación que hace el legislador es ser equitativo con la designación de lo recaudado, es decir que se siga el objetivo por el cual fue creada la Ley, dándose proporcionalmente a las instituciones involucradas y no haciéndolo de manera incongruente a lo que se está regulando la Ley. Cabiendo bajo este punto una reforma a la Ley, para poder tener un control de lo recaudado y que no se vaya destinado donde no es necesario.

3.3. Entrevistas a conocedores de la materia, en la cual se entrevistó al licenciado Gerardo Alberto Ramos, Jefe de la División Jurídica, de la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda.

Para este especialista que se encarga de ver todo lo relativo a los impuestos internos en el Ministerio de Hacienda, no está de acuerdo como se implementó la Ley al ordenamiento jurídico, desde su creación hasta su aprobación, ya que se estuvieron muchos modelos para poder gravar y tener un recurso para combatir la delincuencia, con precedentes de anteproyectos y lo que se pretendía era no cobrar impuesto sobre impuesto, evaluando las sentencias precedentes, como la del FONAT, pero sobre todo la sentencia

de la Ley de Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas Provenientes del Exterior que Terminan en El Salvador.

Por lo que considera que el implemento de esta Ley al ordenamiento jurídico fue de manera muy controvertida a comparación de otras leyes que se han aprobado, no estando de acuerdo como fue su discusión para que fuera Ley de la República, pero si está de acuerdo como fue la estrategia de recaudar fondos, ya que se tenía muchos impuesto y se pensó en una contribución especial que bajo sus elementos de temporalidad y finalidad, es decir que no sería permanente se iba recaudar una buena cantidad de dinero y ayudaría a combatir un problema social que en los últimos años afectado a la sociedad. Por otra parte, no considera que se trata de un impuesto, sino de una Contribución especial, ya que no es una Ley que se creó con un tiempo específico cumpliendo con los elementos que configuran la contribución especial.

Lo que ha estado sucediendo es una confusión, y se da por los vicios que podría tener la Ley, que tiende a confundir a la población, por la naturaleza de lo que se regula y que efectivamente existen dos tributos que gravan la telefonía, pero de diferente naturaleza como lo es la Ley IVA y la CESC.

Al consultarle al entrevistado que si hay una trasgresión al principio de capacidad Económica y al Principio de Progresividad, considera que no la hay, ya que antes de entregar en vigencia la CESC se realizó un estudio por parte de la SIGET, y establecer que la población salvadoreña es consumista de internet, telefonía y cable, pudiendo establecerse que no se ve afectado el sujeto pasivo, la población sigue consumiéndolos servicios, y que se ha ido acoplado a dicha contribución especial, tal es el caso que ya son tres años

de vigencia de dicha Ley y la recaudación se ha mantenido en alza que es un síntoma de que los consumidores o sujetos pasivos siguen haciendo usos de dichos servicios.

La capacidad económica, la cual se puede percibir a partir de índices (patrimonio - renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes), la cual no deja de ser un elemento clave a considerar a la hora de la configuración de cualquier tributo; ya que en su concreción normativa, opera el Principio de Normalidad, según el cual, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, el cual atiende a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica, en este caso, el consumo de los servicios de telecomunicación y los bienes que permitan su utilización; por lo que la afectación patrimonial es una consecuencia normal y necesaria de cualquier tributo ante una manifestación de riqueza.

Sin embargo, considera que, si hay una transgresión a estos Principio cuando se trate de contribuyentes, ya que se le incrementa la carga tributaria, ya que grava esta Ley es todo lo que va al consumidor final, porque a mayor consumo mayor ganancia para las compañías y por ende mayor recaudación, pero se afecta la otra parte que son los sujetos que son los que ayudan al fisco directamente a pagar IVA y ISR.

Considera también, que no hay una doble tributación, lo que sucede es una confusión, ya que la naturaleza de la gravabilidad hace la diferencia, siendo que el IVA, es la utilización de servicios (cable, telefonía, e internet), gravando al vendedor y al consumidor, y la CESC lo que grava es la utilización y adquisición los servicios y al consumidor final, es decir que en IVA no hay un agente de retención, sino un debito versus crédito, en la

CESC es el agente de retención quien es el que retiene y gravar al sujeto pasivo contribuyen y al sujeto pasivo que no es contribuyente.

En este punto, el entrevistado no considera que sea necesario declararse inconstitucional, ya que, aunque se haya admitido las cinco demandas no necesariamente violentan derechos constitucionales, lo que debería de hacerse es reformarse nada más, pero solo el artículo 11 que regula el gasto, teniendo que enmarcarse en este sentido la reforma, y se tendría que ver los objetivos de la misma para ver si está cumpliendo para lo que fue creado.

Al consultarle si ha cumplido con el objeto para el cual fue creada, asevere no se tendría que estar analizando ya que la ley no ha cumplido el tipo de finalización, pero no se puede dejar de decir que dentro de los tres años que lleva de vigencia, han sido poco o nada el avance que se ha tenido en materia de seguridad, lo cual se tendría que esperar para ver si cumple con lo plasmado en la misma, por lo cual concluye que es muy precipitado para dar un análisis sobre este punto.

Para concluir, hace dos recomendaciones para la aplicación y efectividad de esta ley: 1) que se reforme el gasto, es decir, como se tendrá que direccionar lo recaudado y específicamente el artículo 11 donde hace mención de forma aislada y sin nombre, que instituciones serán las destinatarias de la recaudación por parte de la contribución especial, dejando abierta la posibilidad que sea cualquier institución y dejando la potestad al ejecutivo de destinar a cualquier institución.

2) Es la fiscalización, ya que no hay un ente fiscalizador, es decir ni por parte del Ministerio de Hacienda, y ni por parte de la Superintendencia General de Electricidad y Telecomunicaciones, solo habiendo una recaudación, pero no

una contraloría, por lo que la Ley deja un vacío esencial para que pueda tener una mayor eficacia.

3.4. Entrevistas al Licenciado Manuel Rigoberto Rodríguez, de la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda.

Para este profesional, dice no estar de acuerdo como se implementó la Ley al ordenamiento jurídico, ya que no se tomó la cuenta la Dirección General de Impuestos Internos para el estudio de la misma, antes de entrar en vigencia la Ley, sino solo a nivel de jefatura, y cuando se tuvo que haber hecho un estudio a los anteproyectos de Ley, ya que es la encargada de dar la postura de todo lo que tenga que ver con impuestos internos, por lo cual considera que no se siguió el estudio jurídico tributario debido.

Al preguntarle si la naturaleza jurídica de la Ley es una Contribución Especial o se deriva en un Impuesto, responde que no se trata de un impuesto, sino una contribución especial, ya que tiene un hecho generador distinto y la base imponible que es directamente a la contribución especial teniendo las características que lo distinguen precisamente. Por lo cual considera que lo que ha sucedido es una desnaturalización de la Ley, que lo recolectado, no se está yendo donde debería de ser, que es conforme a los objetivos prevenir y reprimir la delincuencia, pero eso estaría fuera de lo que la misma ley regula.

Al interrogarlo con respecto si existe una transgresión del principio de Capacidad Económica, considera que no trasgrede la capacidad económica, por lo que, el porcentaje del 5% no podría ser significativo para que afecte la

economía a los sujetos pasivos, ya que la misma naturaleza de la Contribución especial es una contraprestación que para los efectos de esta ley se retribuyen en el refuerzo del combate a la delincuencia.

Por tanto, es contundente al responder que no se le afecta en nada a los sujetos pasivos, si no que se sigue con principios de interés general en el cual todos tenemos un interés común de ayudar a un o problema social. Al igual considera, que no puede haber una transgresión al principio de progresividad ya que, para que haya una afectación a este principio tiene que ver que lo que tienen más deben de pagar más, y en efecto así es, ya que, si se hubiera menos cavado, muchas empresas ya hubiesen quebrado o las personas naturales hubiesen dejado de consumir o comprar todo lo referente a telefonía, por lo contrario, se sigue consumiendo y las empresas siguen reflejando ganancias.

En ese contexto, la Ley no afecta dicho principio, ya que la alícuota no es significativa como para poder ser una carga tributaria que no pueda ser llevado por la población que hace uso o consumo los servicios de telefonía. Sin embargo, si podría haber una vulneración a estos principios cuando se trate de consumidores que son contribuyentes, ya que son los que tienen carga tributaria ante el fisco.

Por otra parte, considera que definitivamente no hay una doble tributación partiendo de su naturaleza jurídica que es una Contribución Especial, teniendo en cuenta que la misma ley especifica cual será el hecho generador, su hecho imponible su campo de aplicación.

Por tanto, cree que no se está ante una doble tributación, ya que para ser una doble tributación tiene que ser el mismo hecho generador y la misma

base imponible, y la confusión existe con la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cual ya se grababa en el uso de telefonías, pero es distinto la alícuota, la base imponible y el campo de aplicación, ya que es un impuesto que grava el consumo y la CESC la utilización de todo lo que tenga que ver con telefonía.

A criterio del entrevistado al interrogarle si debería de reformarse la Ley o declararse como inconstitucional, establece que hay ciertos vacíos, que no han sido llenados y que dejan dudas, pero eso será competencia de la Sala de lo Constitucional verificar, podría ver en artículos de aplicación, pero tanto en la CESC utilidades como en la CESC telefónica se han venido trabajando durante todo este tiempo y cree que más allá de declararse inconstitucional esos vacíos podrían ser corregidos o llenados con una reforma, ya que, podrían afectar al Estado en las fianzas públicas, porque si bien es cierto que no se ha logrado controlar el alza de los homicidios el Estado refuerza ya lo destinado para el ámbito de seguridad con la contribución especial.

Por lo cual se debería de tomar en cuenta que el término es para cinco años y de los cuales van 3 años, cree que ya la Ley tiene se podría mejorar en los dos últimos años con la reforma de artículos que haga más efectiva su aplicabilidad en cuestiones de recaudación y fiscalización.

Al igual Considera que si se declarare inconstitucional no afectaría a la erradicación de la violencia, sino un retroceso si llegase a suceder, por lo cual cree que desde una óptica constitucional el Estado debe de garantizar la seguridad ciudadana, por lo cual actualmente con esa Contribución especial se refuerza el presupuesto estimando para la seguridad, que se puede ocupar para otras áreas, y cree que sería un golpe a las finanzas del Estado al combate para la delincuencia.

De lo anterior, es de la opinión de no estar de acuerdo como se concretiza o como se distribuye lo recaudado, ya que la Ley se ha desnaturalizado en el elemento de un fin único como contribución especial, pero es por injerencia externa, es decir de quienes la aplican, no son es equitativa, por lo que se debería de tener un control en ese aspecto de la Ley. Para concluir, hace la recomendación que se cree una tabla de porcentaje, partiendo de la idea que las ganancias se miden de forma trimestral y que podría ser variables, destinar de forma equitativa a las instituciones y en base a los estudios de necesidad que se tenga por parte de esas instituciones involucradas de combatir y reprimir la delincuencia.

El otro punto a tomar en cuenta es la contraloría, que no se deje al presidente de la república para que designe a través de sus ministros, ni a la asamblea legislativa, sino un ente externo que pueda estar al pendiente tanto de la recaudación como en su destino conforme a las ganancias y necesidad, para que la Ley pueda ser coherente con los fines que persigue.

3.5. Comprobación de hipótesis

La investigación de campo fue realizada por medio de encuestas y entrevistas acerca del tema “La vulneración de los principios de progresividad, capacidad económica por la doble tributación y su naturaleza jurídica, contemplada en la Ley de Contribución Especial Para la Seguridad Ciudadana y Convivencia ” planteándose como objetivo principal Determinar si el Estado salvadoreño aplica La Ley CESC, y como ésta incide eficazmente, en la mitigación y adaptación de los fondos recaudados por medio de la Contribución especial.

Con la encuesta que se pasó a los sujetos pasivos se pretendía medir dos aspectos importantes:

1. El conocimiento de la ley y su contenido.
2. Si hay afectación en la economía familiar por la Contribución Especial

Con respecto a las entrevistas se pretendía conocer de primera mano a los que tuvieron la creación y la aprobación de la Ley, así como los que son parte de la recaudación que son los que tienen un criterio amplio de aplicación de la norma.

Lo cual es un aspecto complementario de plantear una hipótesis es dar respuesta a la misma, en ese sentido las hipótesis que se mencionaron en el Capítulo I son las siguientes:

3.5.1. Hipótesis General

Se planteó de la siguiente manera: "La reforma a la Ley de la Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia, por parte del Órgano Legislativo, permitiría que no se vulneren los Principios de Progresividad y Capacidad Económica, ya que la aplicación actual de esta ley viola los referidos principios por la aplicación indistintiva de la misma."

Se comprueba de manera positiva, para mostrar la comprobación de esta hipótesis se tomó en cuenta los resultados obtenidos, en primer lugar, del cuestionario, específicamente de las preguntas de la 4 a la 6; en segundo lugar, se tomó en cuenta la guía de entrevistas realizada al licenciado Gerardo Alberto Ramos, Jefe de la División Jurídica, y al Licenciado Manuel Rigoberto Rodríguez de la Dirección General De Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda, obteniendo la perspectiva de profesionales

directamente vinculados al estudio de los impuesto interno, y quienes ha dado opiniones referente a la aplicación de la Ley.

Por lo que conforme a la valoración señalada en la investigación empírica para comprobar esta hipótesis, se tendría que reformarse la Ley respecto al principio de capacidad económica y progresividad, dado que estos principios se ve vulnerado cuando se trata de contribuyentes ya sea de IVA o ISR, generándose una carga tributaria mayor, porque en el mismo periodo tributario tendría que declarar y pagar IVA y a la vez contribuir por cada uso de los servicios de compra de aire, accesorios etc; no obstante los sujetos pasivos que solo son consumidores finales no puede hablarse de una vulneración, por que no tienen otra carga tributaria que solo pagar una contribución que no les genera mayor recargo que cinco centavos.

Es decir, que no se tiene una afectación en gran escala, pero si puede limitar en cierta medida de hacer uso a mayor proporción de los servicios, por lo cual no podría hablarse de una afectación a la economía, sino una cierta limitación al acceso de los servicios. Recalcando también que es una obligación como habitantes contribuir a las Finanzas del Estado, siendo que al final solo es por un tiempo que se tendrá que hacer, eliminándose esa carga tributaria en el tiempo estipulado de su vigencia.

3.5.2. Hipótesis Particulares

Primera hipótesis, se planteó así: *"El estudio de la aplicación de la Ley de Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia, permitirá determinar que una derogatoria, no ayudaría al conflicto jurídico que se ha generado por la entrada en vigencia de la Ley."*

Hipótesis comprobada: Para la comprobación de esta hipótesis se tuvieron presentes los resultados obtenidos de la guía de preguntas que se realizó a los funcionarios el Secretario Para Asuntos Legislativos de Casa Presidencial, Francisco Rubén Alvarado Fuentes, al Diputado Rodolfo Antonio Parker Soto, Secretario de la Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto de la Asamblea como, y a los conocedores de la materia Gerardo Alberto Ramos, Jefe de la División Jurídica, Manuel Rigoberto Rodríguez, de la Dirección General de Impuesto Internos del Ministerio de Hacienda.

Por la razón que los cuatro entrevistados llegaron a la conclusión, que derogar la Ley, no es el mecanismo adecuado para solucionar aplicación de la Ley, y lejos de beneficiar se perjudicaría ya que el Estado lleva tres años de los cinco que tiene para estar en la vida jurídica, por lo cual sería un golpe duro a las finanzas del Estado ya que lo recaudado ha estado entrando al fisco y ha solventado la deficiencia que se tiene en el presupuesto para combatir la delincuencia, sería quitarle a lo que ya se ha estado aportando a la Policía Nacional Civil, a la Fiscalía General de La República, a la Procuraduría Para la Defensa de los Derecho Humanos entre otras instituciones quienes sirven para la lucha y prevención de la delincuencia.

No obstante, es de señalar que lo que se debe de hacer es direccionar los fondos y repartir conforme a la necesidad de cada institución y a su función que es lo que se ha perdido de vista, una mala aplicación respecto a lo recaudado por esta contribución especial.

Segunda hipótesis, se planteó de la siguiente manera: *Al reformarse los artículos 11 de la Ley de Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y*

Convivencia, permitiría concretizar el uso de los recursos recaudado, determinando la naturaleza jurídica del tributo que regula la Ley. "

Hipótesis comprobada: Para mostrar la comprobación de esta hipótesis se trajo a colación los resultados obtenidos en las encuestas, específicamente de las respuestas dadas a los ciudadanos de las preguntas de la 7 a la 10, así también se tomó en cuenta, las entrevistas realizadas a los dos funcionarios y los dos licenciados del Ministerio de Hacienda.

Por lo cual se concluye que debería de reformarse en ese sentido, ya que no hay un ente contralor, por lo cual la misma Ley no es específica cual será la proporción de lo recaudado, así también no especifica que instituciones estarán involucrada para ejecutar lo que manda la ley; también coinciden y dan su postura que se trata de una contribución especial, ya que cumple todos las características y elementos de una contribución, por lo que no podría configurarse un impuesto.

Tercera hipótesis, se planteó de la siguiente manera: *"La reforma al artículo 7 de la Ley de Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia, respecto a la alícuota correspondiente al 5% permitirá que el porcentaje de la Contribución Especial sea proporcional al ingreso del sujeto pasivo."*

Hipótesis nula: Para mostrar la comprobación de esta hipótesis se trajo a colación los resultados obtenidos en las encuestas, específicamente de las respuestas dadas a los ciudadanos de las preguntas 3, que es un 94% que tiene servicio de cable, telefonía, internet móvil o residencial y solo un 4% no tiene esos servicios, así también se tomó en cuenta, las entrevistas realizadas a los dos funcionarios y los dos licenciados del Ministerio de Hacienda.

Por lo cual se llega a la conclusión por parte de los entrevistados, que la alícuota del 5% es proporcional a los ingresos de los sujetos, y que bajo un análisis jurídico y técnico se demuestra que se realizaron estudios económicos y estadísticos que es accesible la contribución especial, pudiendo comparar con las encuestas, que un gran porcentaje no considera que le afecte la contribución especial, y que lejos de afectarle consume los servicios.

Cuarta hipótesis, se planteó de la siguiente manera: *"El estudio de la aplicación de la Ley de Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia, permitirá determinar la inconstitucionalidad en cuanto a la Doble Tributación."*

Hipótesis nula: Para mostrar la comprobación de esta hipótesis se tuvieron presentes los resultados que arrojaron las entrevistas que se realizaron tanto a los funcionarios como a los conocedores de la materia.

Por lo cual concluyen que no existe una inconstitucionalidad a la ley, con referencia a la doble tributación, en razón de que para que exista doble tributación, tiene que gravarse de manera doble al mismo tributo, existiendo para este caso dos tributos para un mismo servicio (IVA y CESC), teniendo un hecho generador, una base imponible y un ámbito de aplicación diferente a lo que se grava en el impuesto IVA.

3.5.3. Explicación de comprobación de hipótesis

Las hipótesis planteadas han sido comprobadas de forma positiva y otras de forma negativa, comprobación que explicamos de la siguiente manera: con

base a la Legislación, la doctrina, la jurisprudencia y la investigación de campo realizada; comprobándose los objetivos específicos al desarrollar la investigación, las generalidades del Derecho Tributario, determinando en qué consisten los principios progresividad y capacidad económica, estableciendo la naturaleza jurídica de la contribución especial, los aspectos básicos de la Doble Tributación, analizando el Marco Jurídico del Derecho Tributario.

En cuanto a la hipótesis general se comprueba de forma positiva dado que, por medio de las encuestas así como de las entrevistas realizadas, a las distintas instituciones, conocedoras y aplicadores de la normativa en estudio, las cuales indican que una reforma sería el camino idóneo para que no se vulneren los principios de Progresividad y Capacidad Económica, cumpliendo así el objetivo general de la investigación, que era de establecer una investigación sobre estos principios.

Respecto de las hipótesis particulares, la hipótesis número uno, se llegó a la conclusión que se comprueba de forma positiva, ya que se estableció que una derogatoria no podría ser la solución al conflicto jurídico que se tiene por la vigencia de dicha Ley, por medio de las entrevistas realizadas tanto a los funcionarios públicos, como a los conocedores de la materia.

En lo referente a la hipótesis número dos, se estableció que se comprueba de forma positiva, dado que se estableció que el artículo 11 de la Ley en comento, tenía que ser reformada, para que permitiría concretizar el uso de los recursos recaudado, y determinar la naturaleza jurídica del tributo que regula la Ley, comprobándose en efecto lo que se estableció en el planteamiento del problema, al establecer de forma ambigua los destinatarios de la recaudación, así como la forma de distribución.

En cuanto a la hipótesis número tres, se llegó a la conclusión que se comprueba de forma negativa dado que con las entrevistas realizadas arrojaron que la alícuota del 5% es proporcional a los sujetos pasivos, para llegar a esta conclusión se determinó conforme a las encuestas realizadas a la ciudadanía y entrevistas realizadas a los funcionarios y los conocedores de la materia.

Por último a la hipótesis cuatro, se comprueba de forma negativa, para llegar a esta afirmación, se tomó en cuenta las entrevistas realizadas y se puede constatar que no puede haber una doble tributación, basándonos en criterios jurisprudenciales y los que los conocedores de la materia que expusieron en la entrevista sus criterios en base a lo que ellos resuelven los Actos Administrativos que realizan como jefes de la División Jurídica del Ministerio de Hacienda y como resolutor.

3.5.4. Métodos utilizados para comprobar la hipótesis

El análisis: Consistió en desarrollar la parte doctrinaria, donde están las características, elementos esenciales que fundamentan cada parte de la investigación como lo los principios, la base imponible, la alícuota, que hicieron de gran medida una parte de la investigación, como segunda parte fue el trabajo de campo que era el complemento de la teoría expuesto en los primeros tres capítulos, los cuales se analizaron las entrevistas realizadas al universo de cien personas y las entrevistas realizadas a los funcionarios y los conocedores del tema, tomando así las conclusiones obtenidas por las mismas.

La deducción: Que consistió en la operación inversa y complementaria a la síntesis por medio de la deducción, comenzando a analizar la totalidad global

para llegar a la totalidad parcial, ya que una vez se estudiaron los Principios de Progresividad, Capacidad Económica, la Doble Tributación y su naturaleza jurídica, contemplada en la Ley de Contribución Especial para Seguridad Ciudadana y Convivencia, se pudo tener un conocimiento del tema en estudio, de esta forma se hizo más fácil comprender la incidencia y la importancia de la problemática.

En cuanto a la recolección de información, se utilizaron los materiales como: Libros Jurídicos, Revistas especializadas, Diccionarios Jurídicos, Recopilaciones de leyes, tesis realizadas anteriormente, etc. Este tipo de método necesitó la utilización de las fuentes teóricas, por lo que se asistió a diferentes bibliotecas como: la Biblioteca Judicial de la Corte Suprema de Justicia “Dr. Ricardo Gallardo”; la Biblioteca de la Asamblea Legislativa y la Biblioteca de la Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador.

También se utilizaron los instrumentos de investigación, como lo son las encuestas y entrevistas, que son parte de metodología cualitativa, de tipo transversal ya que por medio de ello se brindó los resultados; para ello fue necesario una exploración descriptiva con la finalidad de indagar los principales componentes de la problemática en cuestión, como lo era las vulneración de los principios, la doble tributación y la naturaleza jurídica de la Ley, como lo expusimos en nuestra problemática y justificación del tema.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Después de haber realizado la presente investigación sobre la base del método científico, sobre el tema la vulneración de los principios de progresividad, capacidad económica por la doble tributación y su naturaleza jurídica, contemplada en la ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia, por lo cual se debe tener presente:

De acuerdo a esto es importante puntualizar sobre las respuestas obtenidas en esta investigación que se tiene una población consumidora de los servicios de telefonía, cable e internet, y que un poco menos de la mitad de los encuestados tiene conocimiento de la Ley.

Que más de la mitad de los encuestados dicen sentirse afectados por la contribución especial, no obstante se puede corroborar que hacen uso de los servicios de manera continua, tomando un parámetro para establecerse que no es de afectación para los sujetos pasivos no contribuyentes, sino que son consumidores finales, por lo cual se infiere que lo que hay es una limitación al servicio, pero no es un tributo que no pueda pagarse, tomando en cuenta la potestad que tiene el Estado de crear tributos, por lo cual se considera que no se vulnera bajo este punto.

Lo anterior, no obstante se vería vulnerado los principios de capacidad económica y progresividad cuando se trate de contribuyentes, ya que estos deben de pagar impuestos, es decir tiene que pagar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Impuesto

sobre la Renta, sumándose la contribución especial, siendo una carga tributaria más, por lo que la Ley no toma este parámetro dentro del articulado.

La Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, tiene una mala aplicación con la recaudación de los fondos, por lo cual debe de reformarse el artículo 11 para que lo recolectado tenga establecido quienes serán las instituciones destinadas de la contribución especial.

Que efectivamente se trata de una contribución especial, y no de un impuesto, ya que cumple con las características, teniendo su hecho generador, base imponible y su campo de aplicación; sucediendo que hay dos tributos en un mismo servicio (IVA Y CESC), como lo es el rubro de las telefonías y sus accesorios, prestándose a confusión y una mala aplicación por parte de los agentes de retención.

Que con el estudio hecho no puede hablarse de inconstitucionalidad a la doble tributación, ya que la ley reúne los requisitos que configura una contribución especial, como los son destino específico y temporalidad, además tiene su base imponible y hecho generador distinto al tributo más cercano como lo es un impuesto.

Recomendaciones

La aplicabilidad de las telefónicas debe de ser exacta, tal y como se muestra en la investigación los agentes de retención tendrían que aplicar correctamente el 5%, sobre la base imponible correcta y si financieramente se vuelve difícil aplicar por las posibles aproximaciones en centavos de dólar,

preferentemente se sugiere se disminuya el tiempo aire ofertado en minutos al consumidor final, para que la recarga siguiese costando US\$1.00 o US\$2.00 ya incluyendo el 13% de IVA y el 5% de Contribución Especial a la Seguridad Ciudadana, para evitar confusiones de los comerciantes en su aplicación y de los consumidores al momento de adquirir las recargas.

Se recomienda que se haga una inspección por parte del Ministerio de Hacienda para que cumplan al margen de lo establecido en la Guía de Orientación No. DG-003/2015, versión 2.

Que se reforme el artículo 11, especificando cuales serán las instituciones a quienes se le destinara la contribución especial; así como, también incorporar un inciso donde se establezca una tabla de porcentajes de cuanto correspondería conforme a la recaudación que se esté llevando en los periodos que manda la Ley, evitando la improporcionalidad a lo recaudado, teniendo como parámetros la necesidad y la efectividad de cada institución.

Que se cree un ente fiscalizador, ya que por el momento el artículo 11 solo dispone que los recursos provenientes de la contribución especial serán utilizados única y exclusivamente para la seguridad ciudadana y convivencia, no teniendo un control de lo recaudado, es por ello que se recomienda agregar otro artículo donde se cree un ente fiscalizador con las potestades y las directrices para hacerlo, o bien podría ser la Corte de Cuentas de la República.

Se recomienda no derogar la ley, y esperar el tiempo de su término, ya que el Estado se ha acostumbrado a la recaudación, sería un impacto directo a lo que se ha logrado con esta contribución; debe repararse en el hecho que la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia,

fue decretada con un carácter temporal como bien lo prescribe el artículo 16 de la misma, pues sus efectos solo durarían cinco años a partir de la fecha que entró en vigencia, es decir que la misma surtiría efectos hasta el año de 2020, por lo que, para no continuar con el perjuicio a las finanzas públicas, se debería respetar el periodo para el cual fue decretada, las reformas que hemos propuesto y las recomendaciones de fiscalización ayudarías hacer la Ley más efectiva y pueda direccionar la contribución.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Amorós, Narciso. *Derecho Tributario Explicaciones*. Madrid: Derecho Financiero, 1970.

Browning, David, *El Salvador: la tierra y el hombre*. San Salvador: Consejo Nacional para la Cultura y el Arte, Dirección General de Publicaciones, 1967

Campos Aguilar, Martin. *La Historia de la Tributación*. Librería Compas Novas, 1989.

De Bujanda Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Derechos Públicos. Madrid: 1962.

Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones*. Barcelona, 2006.

Garrone Luis Bonfantin. *La Economía Bancaria*. Buenos Aires: Abeledo, 1990.

Giuliani Fonrouge, C. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1993.

García Vizcanio, Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Buenos Aires Argentina, 2007

Magaña, Álvaro. *La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador*. El Salvador, 1999.

Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano Carmelo y Poveda Blanco Francisco. *Derecho tributario*. Thomson Arazandi: Navarra, 2008.

Queralt Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, docimosegunda edición, Tecnos: Madrid, España, 2001

Pérez de Ayala, José. *Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero*. Madrid, 1968.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Civitas, 1998.

S, Kuri de Mendoza, y otros. *Manual de Derecho Financiero*. San Salvador: Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, 1993.

Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Argentina: La Ley, 2002

Villegas, B. Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires Argentina: Desalma Editores, 2001.

Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis S.A., 2001.

Vizcaino, Adolf. *Derecho Fiscal*. México: Themis, 2001.

TESIS

Alas caballero Wendy Carolina, Cabrera Gómez Susana Marisol, Cazun

Figuerola Sandra Gissel. "Los Efectos Jurídicos de la Ley de contribución especial para la seguridad ciudadana y convivencia como un aporte al plan El Salvador seguro". Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia sociales, Universidad de El Salvador, 2016. <https://docplayer.es/115409768-Universidad-de-el-salvador-facultad-de-jurisprudencia-y-ciencias-sociales-es-cuela-de-ciencias-juridicas.html>

Cornejo Flores Denis Ivan, Cruz Jurado María Blas, Peña Velasco Héctor Mauricio. "Eficacia de los Principios Constitucionales de Progresividad y de no confiscación en las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta". Tesis de grado, Facultad de Ciencias Jurídicas y sociales, universidad de El Salvador, 2013. <https://docplayer.es/4179378-Universidad-de-el-salvador-facultad-de-ciencias-economicas-escuela-de-contaduria-publica.html>

Guerrero González Vilma Mariela, Perez de Barrera Daisy Sarai, Urias Gomez Emilia Rosalia. "El Tratamiento Tributario y Contable de las Contribuciones Especiales en El Salvador". Tesis de grado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador. <https://docplayer.es/4179378-Universidad-de-el-salvador-facultad-de-ciencias-economicas-escuela-de-contaduria-publica.html>

Gómez García Guadalupe, Arévalo Vargas Gustavo Adolfo. "Impacto Financiero en el Sistema Bancario de El Salvador por la Implementación de la Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para la Seguridad Ciudadana". Tesis maestría en administración financiera, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, 2016. <https://docplayer.es/78412212-Universidad-de-el-salvador.html>

Montiel Pérez, Mauricio Alexander. “Impacto de las Reformas Fiscales de 2004, en la Situación Financiera de las Pequeña y Mediana Empresa Salvadoreña”. Tesis de grado, Universidad Dr. José Matías Delgado, agosto 2005. <https://webquery.ujmd.edu.sv/siab/bvirtual/BIBLIOTECA%20VIRTUAL/TESIS/01/CPU/ADMI0000378.Pdf>

Ortiz Alfaro Luis Fernando, Ramirez Elias Abel, Palacios Cideos Norma Lissette, “Eficacia de los Principios en el derecho tributario salvadoreño”. Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de San Salvador, El Salvador. 2007, <https://es.scribd.com/document/163404916/Eficacia-de-Los-Principios-en-El-Derecho-Tributario>

Ramos Antonio Ramón, Alba Janet Pimentel de Palacios. “Las reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta en el pago a cuenta”. Tesis de grado, Universidad Francisco Gavidia, marzo 2005. <http://ri.ufg.edu.sv/jspui/bitstream/11592/8238/1/343.052-R175r.pdf>

Sánchez Hernández Marta Verónica, Silva Vega Eduardo David, Velásquez Sánchez Carmen Veraliz, “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites”. Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 2011. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/425/1/10136596.pdf>

Luis Eduardo Carrera Quezada. “La Doble Tributación en la Ley del Impuesto sobre La Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas”. Tesis de grado, Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Campus Central, Guatemala, enero 2012. <http://biblio3.url.edu.gt/Tesis/2012/07/01/Carrera-Luis.pdf>

LEGISLACIÓN

Código Civil, San Salvador, autorizado por Gerardo Barrios.1860.Asamblea Legislativa de El Salvador. Constitución de la República de El Salvador. El Salvador, 1983. El Salvador.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969. Viena.

Ley de Telecomunicaciones. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador.1997.

Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 2008. Antiguo Cuscatlán.

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

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

Ley del Impuesto Sobre La Renta. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1991.

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

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

Servicios. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 1992.

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

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

Ley de Turismo El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2005

Ley de Servicios Internacionales. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador. 2007.

Reformas a La Ley de Impuesto sobre la Renta emitida por decreto legislativo N° 134, de Fecha 18 de diciembre de 1991. Publicado en El Diario Oficial N° 242, Tomo N° 313, del 21 del mismo mes y año, Asamblea Legislativa, D. L.236, D.O. No.239, Tomo No.385, del 21 de diciembre de 2009.

JURISPRUDENCIA

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

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencias 43-2006, 81-2007. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. 2012.

Sentencia Sala De Lo Contencioso Administrativo, Referencia: 287-2007. El Salvador, de la Corte Suprema de Justicia, 2011.

Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 39-2009. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010. Sentencia de Inconstitucionalidad. Referencia: 35-2009. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema, 2009.

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 30-2010. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2010.

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

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

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

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencias: 55-2015. El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2017.

SITIOS WEB, BLOG O MATERIALES EN LÍNEA

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

Definición de, Definición de Transmisión". Acceso 29 de septiembre de 2018, <http://definicion.de/transmision/#ixzz4NTVYEKGv>.

Ezequiel Barrera, "¿Cuánto ha recaudado el Gobierno en impuesto para seguridad y cómo lo ha utilizado?", Prensa Gráfica, 26 de mayo de 2018. Acceso 18 de septiembre de 2018, <https://www.laprensagrafica.com/el-salvador/Cuanto-ha-recaudado-el-Gobierno-en-impuesto-para-seguridad-y-como-lo-ha-utilizado-20180525-0104.html> "Inclusión digital y tributación en el sector móvil de El Salvador". Acceso el 15 de octubre de 2018, <https://www.Telefonica.com/en/web/public-policy/blog/article/-/blogs/seguridad-violencia-y-politicas-fiscales-en-america-lati-1>

Jorge Sapoznikow, Juan Zalar y Fernando Carrillo, *Convivencia y Seguridad: un Reto a la Gobernabilidad*: (Universidad de Alcalá: Banco Interamericano de Desarrollo), 2000. <https://publications.iadb.org/es/convivencia-y-seguridad-un-reto-la-gobernabilidad>

Monografias.Com, "Las Tasas", acceso 02 de septiembre de 2018, <https://www.monografias.com/trabajos7/tasa/tasa.shtml>

Por Redacción, "Contribución a la Seguridad aporta \$50.1 millones al Plan El Salvador Seguro", Transparencia activa. Acceso 1 de octubre de 2018, <https://www.transparenciaactiva.gob.sv/contribucion-la-seguridad-aporta-50-1millon-es-al-plan-el-salvador-seguro>

Yanuario Gómez, "Asamblea aprueba distribución de fondos de la Contribución Especial para la Seguridad". Acceso 1 de octubre de 2018,

<https://www.diariocolatino.com/asamblea-aprueba-distribucion-de-fondos-de-la-contribucion-especial-para-la-seguridad/Wikipedia>,

La Enciclopedia Libre. "Contribución Especial", acceso 1 de septiembre de 2018.https://es.Wikipedia.org/wiki/Contribuci%C3%B3n_especial

ANEXOS

**ENCUESTA SOBRE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA
SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA (CESC)**

Objetivo: Determinar si en el universo de 100 personas, se ha visto afectada en su presupuesto familiar, y si esa carga tributaria le ha generado beneficios a su entorno en cuanto a la seguridad, por la entrada en vigencia de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia (CESC).

Indicaciones: Marque con una "x" la respuesta que considere si es un "SI", o un "NO".

1. ¿Conoce sobre la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?

SI NO

2. ¿Sabe desde cuando entro en vigencia dicha Ley?

SI NO

3. ¿Tiene usted servicio de cable, telefonía, internet móvil o residencial?

SI NO

4. ¿Se ha visto afectado el presupuesto familiar por la entrada en vigencia de la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?

SI NO

5. **¿Considera demasiado elevado la contribución especial que estipula la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?**

SI NO

6. **¿Considera que el pago que hace por los servicios de telefonía, cable e internet, es proporcional a sus ingresos, a comparación de lo que pagaba antes de que entrara en vigencia la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia?**

SI NO

7. **¿Considera que se está cumpliendo el objetivo de combatir la delincuencia a través de los recursos obtenidos por la Ley?**

SI NO

8. **¿Cree usted que están siendo bien distribuidos los recursos que se obtienen de la Ley?**

SI NO

9. **¿Considera que al eliminarse la Contribución Especial se afectaría el desarrollo del combate contra la delincuencia que sufre el país?**

SI NO

10. **¿Considera que debería de reformarse la aplicación de la Ley?**

SI NO

GUIÓN DE PREGUNTAS PARA ENTREVISTA
SOBRE EL TEMA **“LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE
PROGRESIVIDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y
SU NATURALEZA JURÍDICA, CONTEMPLADA EN LA LEY DE CONTRIBUCIÓN
ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA”**

Objetivo: Conocer, el origen y los motivos por los cuales se, aprobó la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia; así también retomar los criterios que tomo la Comisión de Hacienda para el estudio de dicha Ley.

1. **¿QUÉ CRITERIO SE UTILIZÓ PARA LA CREACIÓN DE LA LEY CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA?**

2. **¿CUÁL FUE EL CÁLCULO QUE SE CONSIDERÓ PARA EL 5% QUE ESTABLECE EN LA LEY?**

3. **¿ESTÁ DE ACUERDO DE CÓMO SE CONCRETIZA EL USO DE LOS RECURSOS RECAUDADO POR LA LEY?**

4. **¿A SU CRITERIO LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA LEY ES UNA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL O SE DERIVA EN UN IMPUESTO?**

5. **¿CREE USTED QUE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA HA CUMPLIDO CON EL OBJETO PARA EL CUAL FUE CREADA?**

6. **¿CONSIDERA QUE EXISTE UNA TRANSGRESIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON ESTA LEY?**

7. **¿CREE QUE CON LA APROBACIÓN DE ESTA LEY AFECTA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA DE LOS SUJETOS PASIVOS?**

8. ¿CONSIDERA USTED QUE EXISTE UNA DOBLE TRIBUTACIÓN A PARTIR DE LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTA LEY?

9. ¿PARA USTED DEBERÍA DE REFORMARSE LA LEY O DECLARARSE COMO INCONSTITUCIONAL?

10. ¿CONSIDERA QUE SI SE DECLARARE INCONSTITUCIONAL ESTA LEY AFECTARÍA A LA ERRADICACIÓN DE LA VIOLENCIA?

11. ¿EN EL CASO DEL TÉRMINO DE VIGENCIA QUE TIENE ESTA LEY, SE PRORROGARÍA O EXISTE OTRAS PROPUESTAS PARA ERRADICAR EL PROBLEMA?

12. ¿QUÉ RECOMENDACIONES PODRÍA SUGERIRSE PARA MEJORAR EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE DICHA LEY?

GUIÓN DE PREGUNTAS PARA ENTREVISTA
SOBRE EL TEMA **“LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE
PROGRESIVIDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y
SU NATURALEZA JURÍDICA, CONTEMPLADA EN LA LEY DE CONTRIBUCIÓN
ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA”**

Objetivo: Conocer, el espíritu de la norma que retomo el legislador, para aprobar la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.

1. **¿QUÉ CRITERIO SE UTILIZÓ PARA LA APROBACIÓN DE LA LEY CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA?**

2. **¿CUÁL FUE EL CÁLCULO QUE SE CONSIDERÓ PARA EL 5% QUE ESTABLECE EN LA LEY?**

3. **¿ESTÁ DE ACUERDO DE CÓMO SE CONCRETIZA EL USO DE LOS RECURSOS RECAUDADO POR LA LEY?**

4. **¿A SU CRITERIO LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA LEY ES UNA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL O SE DERIVA EN UN IMPUESTO?**

5. **¿CONSIDERA QUE EXISTE UNA TRANSGRESIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON ESTA LEY?**

6. **¿CREE QUE CON LA APROBACIÓN DE ESTA LEY AFECTA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA DE LOS SUJETOS PASIVOS?**

7. **¿CONSIDERA USTED QUE EXISTE UNA DOBLE TRIBUTACIÓN A PARTIR DE LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTA LEY?**

8. **¿PARA USTED DEBERÍA DE REFORMARSE LA LEY O DECLARARSE COMO INCONSTITUCIONAL?**

9. ¿CONSIDERA QUE SI SE DECLARARE INCONSTITUCIONAL ESTA LEY AFECTARÍA A LA ERRADICACIÓN DE LA VIOLENCIA?

10. ¿EN EL CASO DEL TÉRMINO DE VIGENCIA QUE TIENE ESTA LEY, SE PRORROGARÍA O EXISTE OTRAS PROPUESTAS PARA ERRADICAR EL PROBLEMA?

11. ¿QUÉ RECOMENDACIONES PODRÍA SUGERIRSE PARA MEJORAR EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE DICHA LEY?

GUIÓN DE PREGUNTAS PARA ENTREVISTA

SOBRE EL TEMA “LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y SU NATURALEZA JURÍDICA, CONTEMPLADA EN LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA”

Objetivo: Conocer el criterio de los conocedores de la materia de Derecho Tributario, sobre la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.

1. ¿ESTÁ DE ACUERDO COMO SE IMPLEMENTÓ LA LEY AL ORDENAMIENTO JURÍDICO, DESDE SU CREACIÓN HASTA SU APROBACIÓN PARA LA ENTRADA EN VIGENCIA?

2. ¿A SU CRITERIO LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA LEY ES UNA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL O SE DERIVA EN UN IMPUESTO?

3. ¿CONSIDERA QUE EXISTE UNA TRANSGRESIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA CON ESTA LEY?

4. ¿CREE QUE CON LA APROBACIÓN DE ESTA LEY AFECTA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA DE LOS SUJETOS PASIVOS?

5. ¿CONSIDERA USTED QUE EXISTE UNA DOBLE TRIBUTACIÓN A PARTIR DE LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTA LEY?

6. ¿PARA USTED DEBERÍA DE REFORMARSE LA LEY O DECLARARSE COMO INCONSTITUCIONAL?

7. ¿CONSIDERA QUE SI SE DECLARARE INCONSTITUCIONAL ESTA LEY AFECTARÍA A LA ERRADICACIÓN DE LA VIOLENCIA?

8. ¿ESTÁ DE ACUERDO DE CÓMO SE CONCRETIZA EL USO DE LOS RECURSOS RECAUDADO POR LA LEY?

9. ¿CREE USTED QUE LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA SEGURIDAD CIUDADANA Y CONVIVENCIA HA CUMPLIDO CON EL OBJETO PARA EL CUAL FUE CREADA?

10. ¿CONSIDERA QUE HAY RECOMENDACIONES QUE PODRÍA SUGERIRSE PARA MEJORAR EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE DICHA LEY?

**COMISIÓN DE HACIENDA Y ESPECIAL DEL PRESUPUESTO
PALACIO LEGISLATIVO:**

San Salvador, 29 de octubre de 2015

**Señores Secretarios de la
Asamblea Legislativa
Presente.**

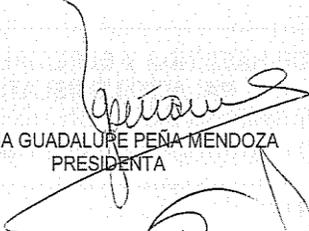
**Dictamen No. 60
Favorable**

La Comisión que suscribe se refiere al expediente No. 275-9-2015-1, que contiene iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda, en el sentido se emita Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia.

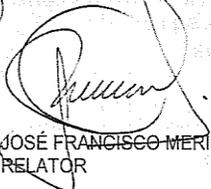
Se expone en la iniciativa el establecimiento de una contribución especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual recaerá sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo, ya que las finanzas públicas ordinarias no son suficientes para contribuir a sufragar la ejecución de las diferentes acciones priorizadas en el plan de seguridad ciudadana y convivencia.

La Comisión luego del estudio correspondiente, considera que es conveniente a los intereses nacionales, la aprobación de la propuesta referida, pues asistimos a una situación de delincuencia generalizada sin precedentes. Y siendo que todo plan de seguridad demanda de equipos, tecnología, infraestructura e implementos logísticos adecuados, es necesario hacer llegar fondos a la administración pública, que permitan la ejecución de los planes integrales de alcance nacional establecidos en el Plan El Salvador Seguro, a fin de dar efectiva y oportuna respuesta a los factores estructurales de la violencia y criminalidad y combatir urgentemente los altos índices delincuenciales; por ello concluye en emitir dictamen **FAVORABLE**, para lo cual adjunta el respectivo proyecto de decreto.

DIOS UNION LIBERTAD


LORENA GUADALUPE PEÑA MENDOZA
PRESIDENTA

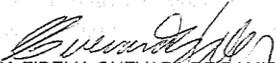
CARMEN ELENA CALDERÓN DE ESCALÓN
SECRETARIA


JOSÉ FRANCISCO MERINO LÓPEZ
RELATOR

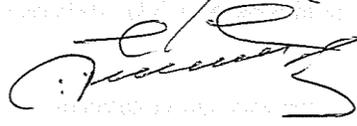
VOCALES:

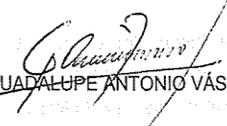
ANA VILMA ALBANEZ DE ESCOBAR

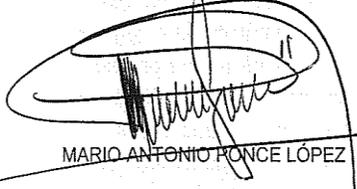
DONATO EUGENIO VAQUERANO RIVAS

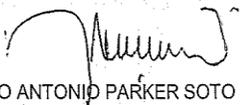

NORMA FIDELIA GUEVARA DE RAMIRIOS


ROLANDO MATA FUENTES

por 
GUILLERMO ANTONIO GALLEGOS NAVARRETE


GUADALUPE ANTONIO VÁSQUEZ MARTÍNEZ


MARIO ANTONIO PONCE LÓPEZ


RODOLFO ANTONIO PARKER SOTO

EXPEDIENTE No. 275-9-2015-1
OALR/wjgc



Grupo Parlamentario
Alianza Republicana Nacionalista

Que el impuesto a las telecomunicaciones afectó también las inversiones en este sector, lo que perjudicó el acceso a más usuarios y por tanto, retrasó disminuir la exclusión a más salvadoreños del mundo digital.

Por lo antes expuesto, solicitamos a este Honorable Pleno Legislativo aprobar el Decreto adjunto que deroga la Ley Especial de Seguridad Ciudadana y Convivencia, denominada como contribución CES, relativo al cargo de 5% a la factura de telecomunicaciones en sus diversos servicios, aparatos, equipos y dispositivos para brindar el servicio.

~~Handwritten signature~~
Margarita Villatoro

~~Handwritten signature~~

Silvia Ostorga
de Escobar

Rosa Portillo Cuado
~~Handwritten signature~~

DIOS UNIÓN LIBERTAD

NORMAN LOIJANO

Alberto Romero

MARIO URANOQUITA

Patricia Valdivieso

Jeannette Palacios

Bonner Jimenez

DECRETO No.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

- I. Que de acuerdo al Art. 2 de la Constitución de la República, toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos.
- II. Que conforme al Art. 131, ord. 6° de la Constitución de la República, corresponde a la Asamblea Legislativa decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.
- III. Que en los últimos años se ha producido un serio agravamiento en el ámbito de la criminalidad en el país y en la región, en razón de la aparición progresiva de nuevas formas de criminalidad, que se caracterizan por ser de tipo organizado y que trascienden, en algunos casos, las fronteras nacionales
- IV. Que dichas organizaciones criminales, tal como lo ha declarado la jurisprudencia constitucional, a través del uso sistemático, generalizado, organizado e indiscriminado de la violencia, pretenden intimidar a grandes sectores de la población, con el objeto de afectar las estructuras de la Nación y sobre todo, limitar el ejercicio de los derechos fundamentales de la población, como la vida, propiedad, educación, libre tránsito, trabajo, entre otros; amenazando así el Estado de Derecho
- V. Que la situación excepcional señalada, hace necesario que el Estado, en razón de su obligación constitucional de asegurar a los habitantes de la República el goce de sus derechos y, en general, de sus bienes jurídicos, adopte una serie de medidas para combatir en forma integral estas nuevas formas de criminalidad e implemente además planes y políticas orientados a la prevención de la violencia, control y persecución penal, la rehabilitación y reinserción, la protección y atención a víctimas y al fortalecimiento institucional, con el objetivo de lograr que El Salvador sea un país seguro y libre de violencia.
- VI. Que con el consenso de instituciones del Estado, amplios sectores de la sociedad civil organizada, partidos políticos, iglesias, sector académico, medios de comunicación y organismos internacionales, se ha logrado la articulación de un plan integral y de alcance nacional, denominado Plan El Salvador Seguro, para dar respuesta a los factores estructurales de la violencia y la criminalidad en el país, el cual prevé resultados concretos en el inmediato, corto, mediano y largo plazo. Para la consecución de sus resultados, ese plan considera, alrededor de los ejes establecidos, una serie de acciones articuladas que requieren el aporte de significativos recursos financieros.

términos relativos a sus ingresos. De hecho, algunos hogares destinan hasta el 30% de sus ingresos en servicios de telecomunicaciones (celular, fijo, cable, internet y otros servicios).

- VII. Que la tecnología y telecomunicaciones es un vehículo para reducir la brecha de exclusión por la vía de la interconexión al mundo digital y del conocimiento. Así como la tecnología es un instrumento de competitividad de las naciones. Por lo que es contraproducente adicionar costos al acceso a las telecomunicaciones y la tecnología.
- VIII. Que el ejercicio fiscal de 2018 se encuentra en ejecución y se contemplan ingresos derivados de la contribución de la referida Ley. En vista de ello, es conveniente graduar o tomar medidas cautelares para no afectar el equilibrio de la Ley del presupuesto.

POR TANTO,

En uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa de los diputados

DECRETA,

Art. 1.- Derógase la Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, emitida por Decreto Legislativo No. 160, de fecha 4 de noviembre de 2015, publicado en el Diario Oficial No. 203, Tomo No. 409, de 5 de noviembre del mismo año.

Artículo 2.- Los efectos del presente Decreto tendrán vigencia a partir del uno de enero de dos mil diecinueve, con la finalidad de no afectar el equilibrio presupuestario del ejercicio del año dos mil dieciocho.

**DADO EN EL SALON AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los
_días del mes de _ de dos mil _.**