

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2010
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**“EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY EN MATERIA
TRIBUTARIA EN NUESTRO DERECHO POSITIVO Y EL PAPEL DE LA
JURISPRUDENCIA SALVADOREÑA.”**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO
DE:**

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

**BOLAÑOS RUIZ, CARLOS EDUARDO
MARAVILLA ABREGO, ROBERTO CARLOS
RAMIREZ AQUINO, RUDY ROMEO**

**LICENCIADO JESUS ERNESTO PEÑA MARTINEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO:**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIO GENERAL

FISCAL GENERAL
DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMENEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO JESÚS ERNESTO PEÑA MARTINEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS.

Agradezco a todos los que han intervenido para mi formación personal, espiritual y profesional especialmente:

A DIOS:

Por llenarme de bendiciones regalándome el don de la vida, una familia maravillosa y la oportunidad de culminar al lado de mis compañeros la presente tesis guiados de su mano siempre por el buen camino y bajo su guarda.

A MIS PADRES:

Carlos Alberto Bolaños Pacheco y Ana Elvira Ruiz de Bolaños porque siempre han estado conmigo en todos los momentos importantes de mi vida, por brindarme su apoyo incondicional, por las palabras adecuadas para seguir siempre adelante y por el esfuerzo de cada día para mi superación y la de mis hermanos.

A MIS HERMANOS:

Laura Beatriz, Cesar Enrique y Jeysson Alberto por su apoyo, su comprensión, sus buenos deseos y consideración sentimientos importantes que me ayudaron para la realización de muchas metas, en especial la presente. Así como también agradecer a mis tías primas y primos que siempre me regalaron palabras de aliento para seguir siempre adelante.

A MI NOVIA:

Cindy Marielos Martínez Rico por todo el amor que me brinda, el apoyo que me ha demostrado desde el día en que la conocí en cada momento de mi vida, por sus muestras de afecto, cariño y por haberme hecho la vida más feliz al permitirme entrar en su vida. Agradeciendo también a sus padres y hermanos por apoyarme siempre, regalarme su confianza y su cariño.

A MIS AMIGOS:

Porque siempre han estado en los buenos y malos momentos conmigo, en los ratos de risa y de llanto regalándome siempre su consideración y apoyo, deseando siempre mi bienestar en todos los aspectos.

“Las grandes almas tienen voluntades; las débiles tan solo deseos.”

Carlos Eduardo Bolaños Ruiz.

Dedicada a:

Dios:

Por darme vida hasta este momento tan especial en mi vida y por bendecir todos mis sueños y mis metas.

A mi familia:

Agradezco enormemente a mi padre Luis Ricardo y a mi madre Ana Lilian por su apoyo incondicional en mi carrera, por creer en mi sueño y apoyarme en todo momento, que Dios los bendiga, los amo. Así como a mis hermanos Ricardo, Salvador y Daniel por ser unos hermanos excelentes, por demostrarme cariño y apoyo, a mis abuelos y a mis familiares que desde el cielo me acompañan.

A mi novia :

Marina Iveth, por su amor, comprensión, cariño y amistad, por ser una persona especial en mi vida, por brindarme apoyo en todo lo que me propongo y demostrarme lo bello de la vida.

A mis amigos:

A los cuales tengo mucho que agradecer ya que sin ellos en momentos difíciles no hubiese podido concretar mis propósitos.

“Cuanto mayor sea el esfuerzo, mayor es la gloria”.

Roberto Carlos Maravilla Abrego

Dedicada a:

Dios:

Gracias Dios por haberme bendecido a lo largo de mi carrera porque nunca me dejaste solo y siempre has estado a mi lado, gracias por regalarme esta oportunidad, porque sin ti no habría sido posible llegar a la meta que un día fue un sueño y ahora es una realidad, gracias Dios por este bello momento.

A mi madre:

Rosa Lidia, que desde el cielo me ha apoyado en todo momento, madre te dedico este triunfo tú fuiste fuente de inspiración para salir adelante, gracias mamá te amo.

A mi padre:

José Mauricio, gracias papá por tu apoyo incondicional por olvidarte de ti para darme lo mejor, no tengo como pagarte todo lo que has dado, gracias por tus consejos, por ser mi guía y por creer en mi, gracias papá te amo.

A mi novia:

Ana Josseline, gracias por darme tu apoyo, cariño por demostrarme todos los días que me amas, gracias por ser linda conmigo, por tu comprensión y tu amistad, te amo.

A mis amigos y amigas:

Quiero agradecer de una manera muy especial a todos mis amigos y amigas por estar a mi lado siempre, gracias por darme su apoyo, cariño y por creer en mi, sin ustedes no habría sido posible este logro los quiero amigos y amigas.

A mis compañeros de tesis:

Roberto Carlos y Carlos Eduardo por haber creído en mi, por compartir conmigo este logro, gracias amigos.

“Soñar con el éxito es bueno, pero realizarlo es mejor”.

RUDY ROMEO RAMIREZ AQUINO.

INDICE

INTRODUCCIÓN.	i
CAPITULO I	
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.	1
1.1. Planteamiento enunciado y delimitación de la investigación.	1
1.2. Justificación de la investigación.	6
1.3. Objetivos de estudio.	8
1.3.1. Objetivo general.	8
1.3.2. Objetivos específicos.	8
1.4. Sistema de hipótesis.	8
Enunciado de hipótesis.	8
1.4.1. Hipótesis general.	8
1.4.2. Hipótesis específicas.	9
2. El carácter relativo de la reserva de ley ocasiona que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley formal.	9
1.5. Metodología utilizada.	9
1.6. Procedimientos de ejecución.	9
CAPITULO II	
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.	11
2.1. Marco histórico teórico.	11
2.2. Desarrollo y evolución del principio de legalidad y la reserva de ley en el derecho constitucional salvadoreño.	22
CAPITULO III	
3. MARCO JURIDICO DOCTRINARIO.	34
3.1. Constitución de la República.	34
3.2. Código Tributario.	37
3.3. Código Civil.	39
3.4. Reglamento interior de la Asamblea Legislativa.	41

3.5. Reglamento interno del Órgano Ejecutivo.....	45
CAPITULO IV	
4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON ÉNFASIS EN LA LEY.....	48
4.1. Principios que presiden la relación entre la ley y el reglamento.....	79
4.2. Consideraciones sobre el proceso de formación de ley en el ordenamiento jurídico salvadoreño.....	82
CAPITULO V	
5. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY.....	92
5.1. El principio de legalidad en el derecho salvadoreño.	92
5.2. La reserva de ley.....	98
CAPITULO VI	
6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	119
6.1. CONCLUSIÓN.....	119
6.2. RECOMENDACIONES.....	121
BIBLIOGRAFÍA.....	123
ANEXOS	

INTRODUCCIÓN.

El trabajo constituye la investigación que para obtener el título de Licenciados en Jurisprudencia y Ciencias Sociales hemos realizado, y en la cual se aborda el tema “El principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria en nuestro derecho positivo y el papel de la jurisprudencia salvadoreña”.

La investigación se compone de seis capítulos en los cuales se desarrollan sistemáticamente los siguientes temas: En el capítulo I “Planteamiento y metodología de la investigación”, se retoman aspectos del diseño de investigación como lo son el planteamiento del problema, enunciado, la delimitación espacial, temporal y teórico conceptual. De la misma forma se contemplaron tanto la justificación de la investigación, los objetivos tanto generales como específicos, el sistema de hipótesis general como específicas y los procedimientos de ejecución de la investigación.

En el capítulo II “Antecedentes históricos”, se desarrolla el marco histórico teórico en donde se identifica el origen y evolución del principio de legalidad y la reserva de ley resaltando los hechos que dieron la pauta para un desarrollo de los principios.

El capítulo III “Marco jurídico doctrinario”, desarrolla los cuerpos normativos que regulan a los principios de legalidad y reserva de ley como son la Constitución de la República, el código tributario, código civil, reglamento interior de la Asamblea Legislativa y algunas disposiciones del reglamento interno del Órgano Ejecutivo.

En el capítulo IV “Fuentes del derecho tributario con énfasis en la ley”, se identifican el origen de la producción normativa en materia tributaria analizándolas una por una con un estudio doctrinal, jurisprudencial y legal.

El capítulo V “Análisis jurisprudencial del principio de legalidad y la reserva de ley”, proporciona un vasto análisis de la jurisprudencia emanada de la Salas de la Honorable Corte Suprema de Justicia que incorporan en sus fallos algunos argumentos que sirven de cimiento para la comprensión de los principio en análisis.

Finalmente el capítulo VI “Conclusiones y recomendaciones”, plantea las conclusiones que como equipo hemos obtenido luego del análisis de los principios; así también se incluye dentro del capítulo algunas recomendaciones elaboradas para algunas instituciones y personas, la respectiva bibliografía y los anexos de la investigación.

CAPITULO I

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

1.1. Planteamiento enunciado y delimitación de la investigación.

El derecho tributario como disciplina tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos¹ pero que en definitiva es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en los distintos aspectos posee una serie de principios que revierten gran importancia para su desarrollo como rama del derecho; dentro de la gama de estos principios con rango constitucional que inspiran e informan al derecho tributario están: el principio de capacidad contributiva, principio de generalidad, principio de igualdad, principio de proporcionalidad, principio de progresividad, principio de equidad, principio de no confiscatoriedad y el principio de legalidad.

El principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que en un Estado de derecho el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas que hace indispensable la referencia a dos aspectos: el principio de legalidad de su administración y el principio de reserva de ley.²

En cuanto al primer aspecto toda actuación de la administración pública es producto del ejercicio de una potestad o competencias atribuidas previamente por la ley lo cual significa sometimiento a la ley entendiendo por

¹ Queralt, Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2001, pág. 40.

² Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, *Curso de Derecho Administrativo Tributario*, “Aspectos Generales del Derecho Tributario.” Ciudad Universitaria, Agosto de 2007, pág. 5.

ésta, no sólo la legalidad secundaria sino el sistema normativo como unidad es decir que la legalidad supone respeto al orden jurídico en su totalidad.

Para que la administración tributaria pueda fiscalizar, determinar impuestos e imponer multas por infracción a la ley tales obligaciones deben estar expresamente atribuidas en la norma que rige la materia, su base constitucional es el artículo 86 y su asidero legal es el artículo 3 inciso 4 del código tributario.

El segundo aspecto hace referencia al principio de reserva de ley mediante el cual determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas por una ley, tal es el caso de los tributos lo que implica que no puede existir el tributo sin ley previa que lo establezca, recogido en la máxima “nullum tributum sine lege.”³

En el principio de reserva de ley se reconocen en los artículos 231 de la Constitución el cual expresa “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley...” y 131 ordinal 6º que otorga competencia a la Asamblea Legislativa para: “Decretar impuestos y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos...”. Por tanto la reserva de ley implica la habilitación del Órgano Legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y la exigencia que la ley contenga los elementos esenciales del tributo como son: el hecho imponible, los sujetos y la base imponible.

Así también conforme a lo que establece el código tributario según decreto 230 Diario Oficial número 241 tomo 349 que entró en vigencia el 1 de enero de 2001 el principio de reserva de ley implica que se requiere la

³ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, *Manual de Derecho Financiero*, 1º edición, 1993 Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, pág. 72.

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

Esta disposición señala con claridad todos los elementos que deben regularse en la ley, por lo cual es inconcebible que ésta únicamente regule el hecho generador y deje los demás elementos a otros ordenamientos jurídicos como los reglamentos.

Doctrinariamente no existe unanimidad en la determinación de la naturaleza de la reserva de ley ya que algunos apuntan a que se trata de un principio, una figura, un mecanismo, una técnica jurídica de protección de ciertos derechos o bien una técnica legislativa.⁴ En otro sentido también existen dificultades de caracterización de la reserva de ley debido a su diversidad y heterogeneidad, pero que una de las características más

⁴ Corte Suprema de Justicia Sala de lo Contencioso Administrativo, *líneas y criterios jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso Administrativo*.

representativas es la prohibición de regular por medio distinto a la ley formal entendida como norma emanada exclusivamente de la Asamblea Legislativa en determinadas materias.

A pesar que tal como se apuntó, la construcción de las materias que se entienden reservadas así como del alcance de estas reservas es un ejercicio interno de cada estado, la doctrina ha concretizado ciertas materias de coincidencia. La reserva de ley no está constituida sobre un único objeto sino que se mueve en diferentes ámbitos formando un conjunto heterogéneo alcanzando aspectos relacionados con el patrimonio (tributos, expropiación, entre otros) con la libertad (principio de legalidad de los delitos y las penas), con el derecho de defensa (establecimiento de recursos), entre otros. A modo de ejemplo, la manifestación de la reserva de ley en materia de tributos, materializada en el principio “nullum tributum sine lege” genera la prohibición de crear algún gravamen sin la previa cobertura de una ley.

Por consiguiente el fundamento de la reserva de ley es entre otros la protección de derechos fundamentales cuya protección opera al constreñir o limitar en razón del sujeto y de la jerarquía normativa (ley secundaria) el tratamiento o regulación de ciertas áreas del derecho que son especialmente importantes.

Entonces, en la protección de los derechos fundamentales es que la reserva de ley adquiere una relevante importancia, ya que en algunas ocasiones aunque ya establecido su asidero constitucional en el artículo 131 ordinal 6º y legal en el artículo 6 del código tributario salvadoreño, en ocasiones se transgrede este principio, con lo que también se viola la disposición constitucional del artículo 231 inciso 1 en tal caso desemboca necesariamente en un proceso de inconstitucionalidad.

Con ello se hace indispensable apoyarse en las fundamentadas decisiones que emanan del máximo tribunal de justicia denominado en nuestro país: Corte Suprema de Justicia de El Salvador que juega un importante papel para los estudiosos del derecho y brinda un significativo parámetro con las decisiones que conforman la jurisprudencia salvadoreña entendiéndola como las reiteradas interpretaciones que hace el alto tribunal de justicia en sus resoluciones y que constituyen fuente del derecho. También puede decirse que es el conjunto de fallos firmes y uniformes dictados por los órganos jurisdiccionales.

Como enunciado del problema de la investigación se formuló la siguiente interrogante: ¿En qué medida la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador, las disposiciones constitucionales y legales determinan el cumplimiento del principio de legalidad y la observancia a la reserva de la ley en materia tributaria?

Dentro de la delimitación de la investigación se encuentra la espacial, la temporal y la teórico conceptual, que se expusieron de la siguiente manera: **alcance espacial:** Se señaló como espacio geográfico de actuación la ciudad de San Salvador, territorio que cuenta con las instituciones que pueden brindar un importante aporte, es el caso de la Corte Suprema de Justicia, la Honorable Asamblea Legislativa y otras. **Alcance temporal:** El alcance temporal de la investigación partió del año 2002 estableciendo el desarrollo del marco jurídico y jurisprudencial respecto al tema de investigación cubriendo hasta el año del 2009 para verificar el desarrollo, cumplimiento y observancia del principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria y la consecuente protección a los derechos fundamentales. Y finalmente el **alcance teórico-conceptual:** La investigación ha abordado diferentes términos que se derivan del enunciado del problema y otros que

son cercanos a la problemática a investigar, pertinentes al derecho tributario, constitucional, administrativo y municipal, ya que es en base a las actuaciones de la Asamblea Legislativa en la emisión de leyes y la Corte Suprema de Justicia de El Salvador que determinan los alcances de las disposiciones constitucionales y legales del ordenamiento jurídico positivo de El Salvador.

Por ello se establecieron una serie de preguntas que sirvieron de directrices en la investigación y que tienen como propósito dar las respuestas adecuadas. Siendo las interrogantes planteadas las siguientes:

- ¿Cuáles son las disposiciones constitucionales y legales que amparan a la reserva de ley en materia tributaria?
- ¿Cuál es la relación que existe entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria?
- ¿Cuáles son los aportes que brinda la Corte Suprema de Justicia a través de la jurisprudencia?
- ¿Cuáles son los supuestos en los que el legislador obliga a regular mediante una ley?

1.2. Justificación de la investigación.

Se considera que la investigación deberá basarse en el tema de **“El principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria en nuestro derecho positivo y el papel de la jurisprudencia salvadoreña”** ya que ambos principios son constitucionalmente reconocidos expresamente por ser el principio de legalidad un pilar importante en un Estado constitucional de derecho y sin menospreciar el fundamento de la reserva de ley que proporciona carácter tutelar al tener como finalidad la protección de los derechos fundamentales como el derecho de propiedad. Así mismo poseen

una base legal que respalda su fundamento e importancia en el ordenamiento jurídico salvadoreño reconocidos expresamente por el legislador en el código tributario, ya que es en esta área en que la investigación se fundamenta.

Por tal motivo es menester determinar la relación existente entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria, así también las disposiciones constitucionales y legales que amparan a dichos principios para establecer en qué supuestos el legislador obliga a regular mediante una ley, y la manifestación de la reserva de ley en materia de tributos, materializada en el principio “nullum tributum sine lege”, genera la prohibición de crear algún gravamen sin la previa cobertura de una ley entendiéndose ley formal, debido a que existe otra normativa que proviene de la potestad reglamentaria a través de los reglamentos. Ahora bien, el Órgano Ejecutivo en la emisión de reglamentos, deberá atenerse al cumplimiento de ciertos límites que se derivan del texto de la misma Constitución; entre los cuales y como límite formal se sitúa la reserva de ley porque las disposiciones reglamentarias no entran a regular aspectos que explícita o implícitamente se tengan como reservados para la ley en sentido formal.

También es de destacar que adquiere vital importancia la investigación porque aún admitida la reserva de ley en materia tributaria ésta tiene un carácter relativo y significa que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley formal. Son estos aspectos que brindarán un gran aporte al tema en investigación al determinar y aclarar en qué situaciones se obliga a regular mediante una ley formal, y se obtendrán beneficios tanto para los profesionales del derecho o vinculados al área tributaria, estudiantes y a la misma Universidad de El Salvador.

Ligado con todo lo anteriormente expuesto la jurisprudencia salvadoreña emanada de la Corte Suprema de Justicia, máximo tribunal de justicia en el país, ofrecerá parámetros para la mejor comprensión y cumplimiento de la finalidad de la investigación.

1.3. Objetivos de estudio.

1.3.1. Objetivo general.

Presentar un estudio jurídico y jurisprudencial sobre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria.

1.3.2. Objetivos específicos.

- Proporcionar la normativa constitucional y legal aplicada en relación al principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria.
- Facilitar criterios adoptados por la Honorable Corte Suprema de Justicia de El Salvador en cuanto a la reserva de ley en materia tributaria.
- Indicar la vinculación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria y de ésta con los derechos fundamentales de la persona humana.

1.4. Sistema de hipótesis.

Enunciado de hipótesis.

La investigación estará guiada por el siguiente sistema de hipótesis:

1.4.1. Hipótesis general.

“La observancia y cumplimiento de las disposiciones tanto constitucionales como legales del principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria es debido al aporte de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador mediante la jurisprudencia”.

1.4.2. Hipótesis específicas.

1. La existencia de una relación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria es debido a que la reserva de ley es un aspecto dentro del principio de legalidad.
2. El carácter relativo de la reserva de ley ocasiona que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley formal.
3. La reserva de ley por ser una técnica determinada constitucionalmente de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo implica que determinadas materias como la tributaria sólo pueden ser reguladas por dicho órgano.

1.5. Metodología utilizada.

La metodología que se utilizó en la presente investigación fue la siguiente:

Métodos generales: Se utilizaron el método de análisis consistente en descomponer todo en sus partes; de igual manera se utilizó el método de síntesis es decir volver a unir las partes en el todo; el método de inducción y el método de deducción.

Métodos específicos: Se realizó investigación bibliográfica-documental; el método de observación estructurada y por último el método de la entrevista individual estructurada.

1.6. Procedimientos de ejecución.

El procedimiento de ejecución consistió inicialmente en la elección del tema de investigación, tomando en cuenta que el área de dicha investigación es el derecho tributario en el cual se analizan aspectos como el papel de la

jurisprudencia salvadoreña en el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria ya que incorpora elementos importantes para el ámbito tributario en determinar la relación de ambos principios, el medio idóneo para desarrollar y regular ciertos supuestos propios de la tributación y finalmente el ente facultado constitucionalmente para regular mediante ley formal los supuestos establecidos en el artículo 6 del Código Tributario garantizando la protección a los derechos fundamentales de la persona como lo es el derecho de propiedad; una vez seleccionado el tema, se prosiguió a la identificación de los problemas que se encuentran en relación a la investigación estableciendo de esa manera el planteamiento del problema, el enunciado del mismo, y la delimitación espacial, temporal y teórico-conceptual; posteriormente se realizó la justificación de la investigación y la elaboración de sus objetivos, estableciendo el objetivo general y los objetivos específicos que permitieron llevar a cabo una investigación acorde a la problemática enunciada; luego se llevó a cabo la estructuración del marco referencial histórico, teórico y doctrinario jurídico del problema dándole la connotación requerida en cuanto a la investigación.

Se desarrolló el sistema de hipótesis y su operacionalización, estableciendo una hipótesis general y sus respectivas hipótesis específicas. Asimismo se elaboró un bosquejo de trabajo y un cronograma de actividades a fin de estructurar la investigación y calendarizar las actividades ejecutadas durante el desarrollo de la misma. Finalmente se enunciaron los recursos utilizados en la investigación y se plasmó la bibliografía que fue clave en el desarrollo del trabajo.

CAPITULO II

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

2.1. Marco histórico teórico.

Los límites al poder tributario derivan directamente de los principios constitucionales⁵. Dentro de los principios recogidos en las constituciones del siglo pasado el principio de legalidad es de vital importancia especialmente en materia tributaria, dicha afirmación es compartida por Pérez Royo⁶. El principio de legalidad tiene sus orígenes en el siglo IX y siguientes en Inglaterra donde inicia su evolución más caracterizada, similar a las de Francia⁷ y España.⁸

Es conveniente identificar el significado inicial del principio de legalidad y de la reserva de ley en un sentido general no limitándose

⁵ Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; Teperizo López, José Manuel; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9º edición revisada y puesta al día, editorial Tecnos, España, 1998. Pág. 171. Según estos autores el principio de reserva de ley cumple dos finalidades básicas con el advenimiento del Estado Constitucional, dichas finalidades son: a) garantiza el respeto al principio de autoimposición, y b) cumple una finalidad garantista del derecho de propiedad. Exponen que con el alborar del constitucionalismo en el siglo XIX el tributo era considerado como una injerencia estatista en las economías privadas.

⁶ Pérez Royo, Fernando; *Derecho Financiero y Tributario parte general*; 9º edición, editorial Civitas, España, 1999, pág. 41 y 42. Para Pérez Royo el principio de legalidad tributaria como norma tiene su nacimiento en el régimen constitucional retomando la división de poderes y el fundamento es la autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes.

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero volumen I*, sexta edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 364. El autor Giuliani Fonrouge afirma que el principio de legalidad tiene sus inicios desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, añadiendo además que dicho principio fue adoptado en la sección 8 de la Constitución de los Estados Unidos de 1787 y en el caso de Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI 193, pero fue establecido en el art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, y de aquí paso a todos los países influidos por ella.

⁸ Magaña, Álvaro, *Derecho Constitucional Tributario, Principio de Legalidad*. Tomo V, 1º edición, 1993, publicación de la Unidad Técnica Ejecutora, auspiciada por el Proyecto de Reforma Judicial II, pág. 99.

únicamente al aspecto tributario, la primera expresión es decir el principio de legalidad es un producto de la revolución francesa, es el imperio de la ley que surge en corto tiempo con la finalidad de poner en manifiesto la supremacía del legislador; mientras que la reserva de ley es un resultado de una elaboración lenta de los administrativistas alemanes un siglo después, la primacía de la ley es la consecuencia necesaria de la superioridad del Poder Legislativo que es una característica de la estructura política del Estado revolucionario francés de 1789 el esquema conocido como monismo parlamentario en el cual la arbitrariedad de las órdenes del rey es sustituida por leyes emitidas con anterioridad por los representantes del pueblo. La reserva de ley es el resultado de las luchas internas en las monarquías constitucionales luego de la restauración del principio monárquico en 1815 no obstante habersele reconocido el derecho divino de los reyes éstos debieron compartir el Poder Legislativo con las Asambleas de elección popular y de esa pugna surge la reserva de la ley como una forma de limitar el poder del monarca. Para una mayor comprensión de la investigación se analizará en primer lugar los aspectos históricos referentes al principio de legalidad y posteriormente los de la reserva de ley.

El principio de legalidad surge históricamente con el propósito de eliminar la arbitrariedad, estableciendo que el gobierno debe actuar conforme a normas anteriormente establecidas, y la característica esencial del principio es el establecimiento de una escala jerárquica de las fuentes de las normas que en la actualidad es una cuestión central del derecho constitucional.

El análisis sobre el surgimiento y evolución de todo principio jurídico es una de las principales maneras de identificar el contenido de esos principios en la actualidad, por lo que su verdadero significado solo es posible observarlo al contrastarlos con los distintos marcos históricos los

cuales se modifican luego de una prolongada evolución.

En los inicios aparece el imperio de la ley con la revolución francesa, a fin de que el Estado entendida como la administración que dependía del rey actúe conforme a la ley lo cual implica la primacía con lo que consagra la superioridad del legislador que es recogida en los distintos ordenamientos jurídicos de 1789 y de los años siguientes por medio de la expresión “Fuerza de ley” cuyo significado es la suprema manifestación de la voluntad que debe acatarse incondicionalmente no sólo por la posición jerárquica de la ley sino por su expansividad ilimitada lo cual significa que al no haber una distribución de competencia ni reserva reglamentaria, en virtud de la supremacía jerárquica de la ley ésta puede ocuparse de cualquier materia.

En su concepción original el principio es primordialmente anti-absolutista y tiene un contenido democrático cuando la ley puede aprobarse únicamente por quienes representan al pueblo; es la ley en sentido formal cuya primacía sobre todos los demás actos estatales no admite discusión.

Desde sus orígenes, el principio de legalidad era entendido en el sentido limitado de confrontación de la potestad de normación administrativa con la ley y no del sometimiento de la administración al bloque de legalidad, situación que se debía a que existía una característica de la restauración la cual era la prevalencia de una presunción de competencia normativa residual a favor del monarca en virtud de la cual le corresponde aquellas materias que no han sido expresamente atribuidas a otros órganos del Estado ya que el Ejecutivo actuaba en virtud de su propia dinámica no de una ley; se ha señalado que ahí está precisamente el sentido originario de reserva de ley, más que operar en el momento que se configura como una garantía de libertad, constituía un criterio de reparto de competencia normativa como

forma de conciliar la tensión entre dos principios el monárquico y el democrático.

El contexto es distinto de aquel en el cual prevalecía la idea de la ley como expresión de la voluntad general como lo determinó la revolución francesa de 1789 cuya consecuencia relevante fue la posición de supremacía absoluta de la ley. El principio de legalidad a diferencia de la significación que se le asigna en el dualismo monárquico (Es el sistema que concibe al Estado constitucional como aquel en que el poder del Monarca no es sustituido por el de la representación nacional sino simplemente limitado por ella; en definitiva el Poder Legislativo es compartido por el Monarca y las Asambleas) tiene en el monismo parlamentario (Teoría que mantiene que la ley es la norma suprema del ordenamiento jurídico e identifica a la ley, no con cualquier acto normativo del órgano legislativo, sino con la Constitución o norma fundamental de un ordenamiento. Por lo tanto responde a la fórmula: ley igual a Constitución), un contenido positivo con lo que el reglamento sólo puede hacer lo que está permitido es decir ya no puede hacer todo lo que no está prohibido, que configura el principio de legalidad negativa y por último en este sistema no hay lugar para las reservas porque el reglamento nunca podrá hacerlo más que si la ley se lo autoriza.

En el sistema monárquico el soberano es el rey a diferencia con el sistema del monismo parlamentario en el que el soberano representa la voluntad general en las Asambleas, cuando el príncipe es el soberano por derecho divino conforme al principio monárquico está por encima del derecho por el contrario cuando el soberano es el pueblo y representa a la voluntad general como en los primeros años de la revolución francesa no hay nada superior a la ley. La Constitución francesa de 1791 reafirmaba esa superioridad cuando mandaba en su artículo 2: "Sólo en nombre de la ley

puede el rey exigir obediencia”.

El principio de reserva de ley tiene su origen histórico en el surgimiento de los primeros parlamentos medievales,⁹ es decir, cuando el poder del Monarca se limitaba al atribuirse a las asambleas electivas toda decisión que afectara los derechos personales y patrimoniales de los súbditos¹⁰ Dietrich Jesch, afirma que históricamente, la reserva penal y la reserva tributaria son precursoras del principio general de legalidad.

La reserva de ley como principio se caracteriza en sus orígenes como una atribución de competencia con el trasfondo de una lucha política entre quienes detentaron el poder absoluto y quienes representaban al pueblo que había llegado a ser el soberano y por lo mismo estos representantes eran los que hacían las leyes en el marco rígido de separación de poderes.

En este sentido la ley era un acto del Poder Legislativo concebido como instrumento de defensa frente al Ejecutivo y en este orden de ideas su función originaria tenía un sentido garantista. La finalidad de establecer la supremacía absoluta de la ley identificada como soberanía del legislador complementada con la separación de poderes absoluta era asegurar dentro de la nueva estructura política del Estado de la revolución que el pueblo fuera la máxima autoridad. Históricamente fue la consecuencia de haber permitido durante los primeros dos años siguientes a 1789 la supervivencia de monarquía excluida del proceso de formación de ley.

Por lo que la reserva de ley viene a ser una derivación mediata y una

⁹ www.revistafiscal.gvamundial.com.mx, el principio de reserva de ley en materia tributaria.

¹⁰ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Año III, No. 8, Julio 1999, pág. 35.

consecuencia por razones históricas de las ideas centrales de la revolución francesa ya que era fundamental garantizar la tutela de los derechos primarios y asegurar al mismo tiempo la primacía de la ley al consolidar la supremacía política del nuevo titular de la soberanía.

El postulado de la reserva de ley es primordialmente una cuestión de atribución de competencias en virtud de la cual quienes ejercer por representación la soberanía del pueblo tienen principal y exclusivamente la función de creación de la ley. El reconocimiento de ciertos derechos fundamentales de la persona como la libertad y la propiedad introduce un nuevo elemento el cual es limitar los abusos y las injerencias en los derechos, inicialmente por el monarca y después por la Administración o el Poder Ejecutivo.

Por ello la reserva de ley en su origen fué una confrontación para determinar una supremacía política por cuestiones como se dijo de competencias resulta de esos procesos tres principios en primer lugar la supremacía de la ley, la exclusiva competencia de la ley en materia de propiedad y libertad, y finalmente el principio de competencias del legislador para ciertas materias.

El derecho constitucional occidental reconoce por regla general a la reserva del reglamento, ésta se concreta a nivel constitucional en la Carta Fundamental de la V República de 1958 rompiendo la tradición francesa en donde inicialmente se registra una superioridad de la ley y el sometimiento total del reglamento y también que el objeto era de interés común. Así mismo para asegurar además la supremacía del Poder Legislativo el reglamento desde 1979 queda subordinado a la ley y se encontraba de gran manera a regular en cuanto a la ley lo permita.

En cuanto a los presupuestos históricos-dogmáticos de la reserva de ley y de la remisión al reglamento se puede decir que se percibe una controversia sobre la extensión del poder de la Administración de crear normas jurídicas desde que aparece históricamente el Estado constitucional, controversia que consiste en la relación entre la ley y el reglamento y que se desprende de dos aspectos; por un lado la revalorización constitucional a favor del Parlamento y por otro el exceso normativo.

La relación entre ley y reglamento puede observarse desde la doctrina clásica alemana cuyos planteamientos originarios no corresponden a los actuales puesto que se necesita tomar en cuenta las circunstancias políticas y constitucionales encontradas en Alemania del siglo XIX, pero en ningún caso en la doctrina clásica alemana al referirse a la reserva constitucional implicaba una restricción o prohibición de que la ley remita aspectos de su materia a la regulación administrativa. En consecuencia existe polémica en cuanto a los límites que el legislador puede deferir su poder al reglamento y es que en la doctrina clásica alemana en la que la ley es producto de la voluntad conjunta del Monarca y el Parlamento goza de plena legitimidad para autorizar al reglamento ya sea para complementar, desarrollar o innovar el ordenamiento y que se identifican en la distinción entre reglamento de ejecución, el reglamento con fuerza de ley y con el reglamento complementario.

En la doctrina clásica alemana del Derecho Público el principio de reserva de ley encuentra su primera formulación, es decir, su fundamentación original que algunos autores españoles obligadamente han acudido. Algunos autores parten del análisis de la situación de la Constitución del Reich de 1911 en donde ubica un aspecto reservado de atribuciones a los cuales la ley no alcanza, se ven influenciados por la

división de poderes de la Constitución francesa de 1879 en donde se reconoce la idea de que la ley es una expresión de la voluntad popular y el único instrumento legitimado para afectar directamente la libertad y la propiedad; la reserva de ley sirve entonces para garantizar la función de la declaración de derecho igual que en la Constitución francesa con lo que suple la ausencia de tal declaración. La reserva de ley junto a esa garantía sufre de repercusiones políticas-organizativas ya que delimita la competencia al Poder Ejecutivo y al Legislativo.

En la Constitución democrática de Weimar se encuentran los primeros planteamientos doctrinales para limitar el poder de delegación, esto es porque las proposiciones fundamentales de la reserva de ley solo podían ser transformadas por un cambio en la concepción constitucional básica como la Constitución de Weimar de 1919.¹¹

En la institución de la autorización del Poder Legislativo a la Administración para dictar reglamentos jurídicos se aprecia la experiencia histórica alemana, en Alemania la Grundgesetz modifica a la tradición alemana que exista otro poder reglamentario que el que deriva del mandato del legislador, con lo que desaparece la práctica de la figura decreto-ley, es desde luego una limitación del Poder Reglamentario pero conlleva tres consecuencias: la primera es en cuanto al alcance de la reserva de ley por no estar totalmente clarificada; la segunda es que la extensión del ámbito interno administrativo tampoco está clara en la doctrina alemana, y finalmente no existe unanimidad de la función de la reserva de ley.

¹¹ Baño León, José María. *“Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria”*, editorial civitas, 1º edición, España, 1991, pág.48.

Se presenta un cambio en el principio de reserva de ley debido a que existían en Alemania circunstancias históricas que condicionaron la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, con lo que pasa a ser una reserva de ley parlamentaria en la década de los setenta perdiendo su concepción original entendida como reserva de determinadas materias a la decisión inicial del poder legislativo el cual estaba facultado para transferir al poder reglamentario la regulación de contenidos reservados, el Tribunal Alemán deja sin efecto la fórmula de la intervención de la libertad y la propiedad estableciendo un nuevo fundamento, siendo éste que no solo es necesario que exista una ley inicial sino que además es preciso que el parlamento adopte por si mismo las normas en todo lo que sea esencial (doctrina de la esencialidad), asegurando la función del parlamento permitiendo alterar notoriamente la concepción original de la reserva de ley y obligando a intervenir al legislador en las decisiones esenciales para la realización de los derechos fundamentales.

La situación del derecho francés sobre la posición constitucional del reglamento no es de menor interés que el derecho alemán, el derecho francés identifica la relación entre la ley y el reglamento con una abundante historia constitucional, excluyendo al reglamento de las fuentes del derecho en la revolución francesa ya que existía una intención por parte de la Asamblea Nacional de retirar al rey de todo poder reglamentario, tomando a su cargo la potestad de dictar reglamentos, y un claro ejemplo es la Constitución de 1791 que permitía al rey solamente ordenar la ejecución de las leyes.

Es preciso ahora desarrollar la evolución histórica de los principios en investigación, las necesidades financieras de los reyes obligaron a los monarcas a llegar a un acuerdo con quienes aportaban los recursos

financieros y los servicios que constituía un pacto por el que obtenían el consentimiento de proporcionarles servicios o pagarles determinada cantidad inicialmente de naturaleza voluntaria.

En Inglaterra cuna del constitucionalismo se percibe claramente el origen y el sentido propio del principio de legalidad tributaria en sus inicios en el cual figuraban el consentimiento y la voluntariedad por quienes pagan, la misma idea se recoge en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, como lo hizo la Declaración de Virginia de 1776. El desarrollo del proceso de aprobación parlamentaria del impuesto en Inglaterra se inicia en 1215 con la Magna Carta Libertatum, se reafirma con la Petición de Derechos (Petition of Rigths) de 1628 y se consolida definitivamente en la Declaración de Derechos de 1689 (Bill of Rigths) e inicialmente los reyes celebraron pactos con los nobles por medio de los cuales se reconocían derechos a cambio del pago pero ese consentimiento se convierte en un derecho de defensa de los súbditos frente a los abusos y arbitrariedades de los reyes y se convierte posteriormente en una garantía, y a partir de 1689 queda establecida la práctica de autorizar los impuestos solo por un año con lo que obligaba necesariamente a la convocatoria anual del parlamento.

En Francia al principio sucede igual que en Inglaterra donde el parlamento lograba limitar la supremacía de los reyes pero después ocurre lo contrario por el poder absoluto y autocrático de Luis XIV, pese al proceso histórico de reversión en Francia no se logra borrar el principio según el cual la legitimidad del impuesto quedaba supeditada a su aprobación por los contribuyentes o sus representantes.

La importancia y trascendencia histórica de la cuestión impositiva puede observarse en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1879 que consagra la fórmula original del principio de autoimposición que es el antecedente histórico del principio de legalidad tributaria “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o a través de sus representantes la necesidad de que se establezcan contribuciones públicas así como el de aceptarlas libremente, controlar su utilización y determinar su cuantía, hecho imponible, recaudación y vigencia temporal.” Estos aspectos señalados en este artículo son elementos necesarios para el cumplimiento de la reserva de ley, y el antecedente de esa clara forma de concretar la autoimposición es el viejo principio de “Ningún tributo sin representación.”¹²

La aparición, desarrollo y evolución del principio de legalidad tributaria así como su origen común y estrecha vinculación con el principio de legalidad presupuestaria tiene sus inicios en la autoimposición hasta llegar finalmente a lo que los tratadistas llaman la bifurcación del principio de legalidad. Se observa por tanto una enorme influencia e incursión histórica del derecho comparado sobre los orígenes del poder tributario que evoluciona hasta considerarlo como se mencionó en líneas anteriores una autoimposición, se transforma hasta llegar a ser lo denominado reserva de ley en materia tributaria actualmente. La propia naturaleza del tributo constituye una injerencia en la esfera de los particulares en el derecho de propiedad.

Según Álvaro Magaña la autoimposición es la que caracteriza al

¹² Pérez Royo. Op.Cit pag. 41. Se construye en Inglaterra también el lema del parlamentarismo: “No Taxation without representation”, igual que en Francia en donde la aprobación de la contribución es a través de representantes.

régimen constitucional impositivo y consistía en la aceptación de pagar los tributos por quienes debían pagarlos, y según el autor los elementos de la voluntariedad y su relación con el principio de legalidad tributaria en su aspecto administrativo es un principio de consentimiento en los impuestos.¹³

Teniendo una vigencia efectiva el principio de legalidad, permite mantener la característica propia y original que es garantía para los obligados a pagar el tributo.

Estos antecedentes históricos de las primeras Constituciones liberales al incorporar la idea de consentir los impuestos se pone de manifiesto la potestad exclusiva que tienen los representantes del pueblo para aprobarlos cuya característica es similar en todos los ordenamientos constitucionales como en El Salvador.

2.2. Desarrollo y evolución del principio de legalidad y la reserva de ley en el derecho constitucional salvadoreño.

El Estado de derecho constituye un concepto establecido en el siglo XVIII con las revoluciones liberales en Estados Unidos y Francia, desarrollado en el siglo XIX y logrando su integridad en el siglo XX y se caracteriza por el respeto de los principios de la soberanía popular, división de poderes, sometimiento de los ciudadanos y todos los poderes públicos al principio de legalidad o de observancia de las normas jurídicas y finalmente el de tutela judicial.

Uno de los rasgos característicos del Estado de derecho es la sumisión o respeto de la legalidad de todo el ordenamiento jurídico por parte

¹³ Magaña Álvaro Ob. Cit. Pág. 168.

de los poderes públicos dentro del cual la actuación de éstos queda condicionada por las normas que configuran todo el ordenamiento jurídico. Tal y como se indicó anteriormente una de las innovaciones introducidas por los franceses consistió en la idea de que toda acción singular del poder debía justificarse y ampararse por una ley previa, con lo que el principio exige una norma previa para habilitar la actuación de la Administración y constituye esta situación lo que se denomina vinculación positiva, sin dejar de lado también que existe una vinculación negativa que es seguida durante el siglo XIX que especifica que los poderes públicos pueden desarrollar sus potestades con la libertad siempre que una norma jurídica no lo prohíba o impida su actuación.

También se expuso que el principio de legalidad en el campo tributario surge como autoimposición es decir es un caso especial de autonormación y también se mencionó que su manifestación como reserva de ley se determinó para la propiedad y la libertad, posteriormente el concepto de tributo evoluciona desde ser considerado como intromisión en el derecho de propiedad hasta llegar a ser un deber de contribuir es decir una manifestación de la solidaridad social y con ello cambia la ratio legis es decir la finalidad ó propósito del principio.

Recientemente se acepta su fundamento generalmente en el principio democrático, éste consiste en que las cuestiones quedan sujetas al proceso legislativo con lo que posibilita la discusión de los problemas fundamentales, en consecuencia permite tomar en consideración los planteamientos de las minorías y además vuelve accesible al público el conocimiento y la información sobre esas materias en general se alcanzan dos objetivos la publicidad y el pluralismo.

Las normas de vinculación negativa que se pueden identificar son la Constitución, las leyes formales, los reglamentos que dicta la propia Administración, siendo una característica muy esencial del principio de legalidad la diversa relevancia o valor jurídico de éstos lo que supone una mayor relevancia de la Constitución y las leyes formales.¹⁴

La normación del principio de legalidad genérico en el derecho positivo no aparece mencionada expresamente en nuestras Constituciones a diferencia de la española, ni lo hacen respecto al Estado de derecho que comprende necesariamente a dicho principio; sin embargo nuestra Constitución incluye preceptos que son una evidente aceptación constitucional del principio aún cuando no aparece mencionado expresamente en ninguna disposición tal es el caso del sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y a la ley establecido en el artículo 86 Cn., en forma general y en forma particular en los artículos 168 ordinal 1º y 172 inciso último el primero respecto al Órgano Ejecutivo y el segundo en relación al Órgano Judicial.

Para caracterizar el principio de legalidad en El Salvador es preciso tomar en cuenta la posición de la ley en nuestro Estado constitucional de derecho, nuestra Carta Magna establece que la “soberanía reside en el pueblo” según lo dispone el artículo 83 al que representan los Diputados, pero el pueblo ejerce la soberanía en la forma prescrita y dentro de los límites de la Constitución y si bien el poder público emana del pueblo los órganos fundamentales del gobierno ejercen sus atribuciones y competencias independientemente según lo dispone el artículo 86 Cn., por lo que el Órgano

¹⁴ Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, *Manual de Justicia Administrativa*, 1º edición, San Salvador 2003, pág. 22.

Legislativo está sometido a la Constitución en su función más importante que es legislar.

El nacimiento de nuestro derecho constitucional en 1824 al aprobarse la primera Carta Magna de El Salvador tuvo una clara inspiración en la Constitución de Cádiz de 1812 y estuvo influenciada por las ideas progresistas. Esa influencia es verificable al identificar el origen de disposiciones como el artículo 235 Cn., cuyo antecedente es el artículo 78 de la primera Constitución de 1824 que la retomó de la Constitución de Cádiz, esta disposición consagra el sometimiento a la Constitución y su obligatorio cumplimiento.

Nuestras primeras Constituciones al nacer la República recogen básicamente los principios fundamentales de la revolución francesa con lo que esos ordenamientos constitucionales consagran la supremacía de la ley y su obligado antecedente que es la soberanía considerada en la universalidad de los ciudadanos según las Constituciones de 1864, 1871 y 1872 ó esencialmente en la nación como en las Constituciones de 1880 y 1883 o bien en la universalidad de los salvadoreños según las constituciones de 1885, 1886 y 1939.

Históricamente la estructura constitucional salvadoreña siempre ha concretado la superioridad de las leyes fundamentales desde los primeros ordenamientos aún cuando la posición jerárquica de la ley primaria respecto a la ley secundaria se recoge en forma expresa hasta 1871 en el artículo 89 de la Constitución de ese año que es el antecedente del actual artículo 235 Cn., no obstante que desde 1950 el principio se consagró categóricamente en el artículo 221 que es el actual 246 Cn.

La ratificación de la estructura constitucional corresponde hacerla al constituyente del 50 que atribuye la soberanía al pueblo, mantienen la sumisión de los poderes a la Constitución, concreta la supremacía de ésta e incorpora el sistema de controles entre los poderes con lo que se transforma el principio de legalidad.

Desde la primera Constitución de 1824 cuando El Salvador formaba parte de la República Federal de Centroamérica hasta la última de 1983 todas se han limitado a incluir únicamente dos o tres artículos que se refieren expresamente a la materia tributaria, uno de los preceptos incluidos desde la primera encomienda al Órgano Legislativo la facultad privativa para decretar las contribuciones o impuestos, según lo dispuso el ordinal 9º del artículo 29 relativo a las atribuciones propias del congreso de la Constitución de 1824 de esta manera al igual a otros ordenamientos constitucionales extranjeros se concreta inicialmente el principio de legalidad como asignación de competencia determinada de forma expresa no obstante estar comprendida en la atribución principal que es decretar las leyes y la explicación histórica derivada de la autoimposición.

El principio de legalidad se reafirma por medio de otra disposición, establecida por primera vez en la constitución de 1871 en el título XVII “Del tesoro público”, el artículo 85 mandaba: “No se podrá exigir ninguna clase de contribuciones ni impuestos que no se hallen determinados con anterioridad por la ley”, precepto que no es incluido en las Constituciones de 1872, 1880 y 1883. En 1885 el principio se recoge en una distinta formulación que retoma el constituyente de 1886.

La Constitución no promulgada de 1885 introduce una innovación fundamental al incluir la reserva de ley impositiva en su título II denominado

garantías, por medio del artículo 6 que establecía: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público.” Incorporado en la Carta Magna de 1886 también como artículo 6 incluido en el mismo título II denominado Derechos y Garantías no teniendo dichos principios desarrollo posterior.

La Constitución de 1950 estableció el principio con el mismo texto de 1885 en su artículo 119 que corresponde al título VIII relativo a la Hacienda Pública, con igual texto y el mismo número aparece después en la Constitución de 1962 y por último en la de 1983 también con el mismo texto se incluye como artículo 231 en el capítulo II Hacienda Pública que forma parte del título VII sobre el régimen administrativo, concretando una novedosa ubicación en nuestra historia constitucional y en la de cualquier otro país. El proceso de incorporación del principio y su evolución es muy similar al sistema constitucional español, nuestro legislador lo incluye como garantía en la parte dogmática en 1885 más propiamente en 1886 siempre se constitucionalizó desde 1824 separado del principio de legalidad presupuestaria.

El Salvador desde 1824 ha seguido el modelo francés que deviene de la revolución francesa y con ello establece atribuciones genérica al Presidente de la República en el artículo 168 para decretar reglamentos que son necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes, la Constitución de 1983 modificó el precepto constitucional de 1950 ya que la potestad reglamentaria es atribución y obligación del Presidente de la República actualmente cuando correspondía al Poder Ejecutivo según el artículo 78. La innovación más importante de 1983 es el artículo 164 Cn., que indica la supremacía y superioridad de la ley ya que todos los decretos

emitidos excediendo facultades que establece la Constitución serán nulos y no deben ser obedecidos.

Corresponde ahora incorporar a la investigación histórica del principio de legalidad tributaria en El Salvador las disposiciones constitucionales que lo han regulado desde su ubicación en la parte orgánica hasta el Título de la Hacienda Pública. Las disposiciones de las constituciones salvadoreñas son: 1824: “Art. 29. Son atribuciones propias del Congreso:...9º Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios y el cupo del Estado con vista del presupuesto que indispensablemente debe haber y publicarse.” (Cap. IV “Del Congreso”).

1841: “Art. 22. Levantar contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción.” (Título 6 “De las atribuciones del Poder Legislativo”).

1864: “Art. 28. Corresponde al Poder Legislativo:...5º Imponer contribuciones a todos los habitantes sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción...” (Título 8 “De las atribuciones del Poder Legislativo”).

1871: “Art. 36. Corresponde al Poder Legislativo:...5º Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; y decretar empréstitos forzosos en caso de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas ordinarias, o no se pueden conseguir empréstitos voluntarios.” (Título VII “De las atribuciones del Poder Legislativo”).

1872: “Art. 69. Corresponde al Poder Legislativo....4º Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida

proporción; y decretar empréstitos forzosos en caso de invasión o guerra legalmente declarada, con tal que no basten las rentas públicas ordinarias, o no se pueden conseguir empréstitos voluntarios. (Título V Sección 5ª “Atribuciones generales del Poder Legislativo”).

1880: “Art. 66. Corresponde al Poder Legislativo:...4º Establecer impuestos contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción...”. La Constitución de 1883 retoma literalmente la misma redacción.

1885: “Art. 64. Corresponde al Poder Legislativo:...4º Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción si fueren directos;...” Título VI “Del Poder Legislativo”.

1886: “Art. 68. Son atribuciones del Poder Legislativo:...12º Establecer impuestos y contribuciones sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción si fueren directos...”.

1939: “Art. 77. Corresponde a la Asamblea Nacional:...19º Decretar impuestos y contribuciones en relación equitativa y justa sobre toda clase de bienes y rentas...” (Título VI “Del Poder Legislativo” Cap. I). Se ensancha el principio en el artículo 24: “Solamente podrán imponerse contribuciones en virtud de una ley y para el servicio público. La base del sistema tributario será la distribución equitativa y justa de las cargas en relación con las capacidades económicas de los contribuyentes.” (Título V “Derechos y Garantías” Cap. 1). La misma redacción de las disposiciones constitucionales se incorporan en la Constitución de 1944 y la de 1945 solo realizó enmiendas a la de 1886.

1950: “Art. 46. Corresponde a la Asamblea Legislativa:...15º Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos en relación equitativa...”; el artículo 119 expresa “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.”, (Título VII “Hacienda Pública”). La misma redacción ocupa la Constitución de 1962 en el artículo 47 y 119.

1983: “Art. 231. No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público...”

En cuanto al principio de reserva de ley a nivel constitucional se puede relacionar inicialmente que la evolución de las funciones del Estado en los ordenamientos constitucionales antes y después de la Constitución de 1950 determinó la existencia de la reserva de ley a la esfera prestacional ensanchando lo que fuera su contenido original en el Estado liberal: Libertad, propiedad y derechos fundamentales.

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

Nuestra historia constitucional muestra en algunos ordenamientos recientes igual que en la actividad financiera un desconocimiento de las cuestiones hacendarias, así como se indicó anteriormente el constituyente de 1885 coloca con apropiado criterio al principio de reserva de ley tributaria entre las “Garantías” es decir en los derechos fundamentales pero que por decisiones políticas pasó al título de la “Hacienda Pública” en 1950 y termina

colocándose en la Constitución de 1983 en el Título del régimen administrativo convirtiendo en capítulo la regulación de la Hacienda Pública.

Otra cuestión que debe considerarse es que en el anteproyecto de Constitución de 1949 el actual artículo 231 se regulaba en el capítulo I “Derechos y Garantías Individuales” del Título II, en la Constitución de 1950 con el texto siguiente: “Art. 51 Sólo pueden imponerse contribuciones para el servicio público o para atender necesidades sociales y en virtud de una ley”, con lo que la Comisión Legislativa trasladó la disposición al capítulo relativo a la Hacienda Pública aduciendo que señala condiciones del impuesto que es su principal fuente.

Al analizar en la normativa constitucional la referencia a la ley en la formulación del principio de reserva de ley se observa que la Constitución de la República de 1871 hace una importante reseña al regular en su artículo 85 “No se podrá exigir ninguna clase de contribuciones ni impuestos que no se hallen determinados con anterioridad por la ley”. La formulación del precepto de la reserva de ley indica la forma de concretar en el texto constitucional la referencia a la ley como requisito indispensable para que los tributos puedan ser aprobados. Se ha contemplado la referencia a la ley desde 1871 y posteriormente en 1885 incorporado en el artículo 6 “No podrán imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”, texto que fue prácticamente adoptado por la Constitución de 1886 hasta la Constitución vigente de 1983.

La expresión del constituyente salvadoreño de expresar: “en virtud de una ley” contrasta según algunos autores con la Constitución española que la expresa así: “Con arreglo a la ley” con lo que se visualizan los

inconvenientes por emplear una fórmula distinta por parte del constituyente salvadoreño.¹⁵

Es así que los antecedentes de las disposiciones constitucionales 231 y 131 6º de la vigente Constitución de 1983 son las siguientes:

Del artículo 231 sus antecedentes constitucionales son: artículo 119 inciso 1 Constitución de 1962; artículo 119 inciso 1 Constitución de 1950; artículo 6 Constitución de 1945; artículo 24 Constitución de 1939; artículo 6 Constitución de 1883; artículo 6 Constitución de 1886, y artículo 85 Constitución de 1871.

Referente al artículo 131 ordinal 6º sus antecedentes constitucionales son: artículo 29 ordinales 9º,10º y 19º Constitución de 1824; artículo 22 Constitución de 1841; artículo 36 ordinal 5º Constitución de 1871; artículo 69 ordinal 4º Constitución de 1872; artículo 66 ordinal 4º Constitución de 1880; artículo 62 ordinal 4º Constitución de 1883; artículo 68 ordinal 12º Constitución de 1886; artículo 77 ordinal 19º Constitución de 1939; artículo 68 ordinal 12º Constitución 1945; artículo 46 ordinal 15º Constitución de 1950, y artículo 47 ordinal 15º Constitución de 1962.

En cuanto a la obligación de contribuir al pago de los gastos públicos el artículo 9 de la Constitución de El Salvador de 1824 menciona: “Si la República y el Estado protegen con leyes sabias y justas la libertad, la propiedad y la igualdad de todos los salvadoreños éstos deben:.. 3º

¹⁵ Magaña Álvaro, *La constitucionalización del principio de reserva de ley tributaria en El Salvador*, Colección los contemporáneos, Corte Suprema de justicia, San Salvador, 1999, pág. 26.

Contribuir con proporción de sus haberes a los gastos del Estado y federación para mantener la integridad, independencia y seguridad”.

La obligación de contribuir al pago de los gastos públicos fue regulada por última vez en la Constitución de 1939 en el Art. 20 relativo a los derechos y deberes de los salvadoreños en el Título IV “Ciudadanía” establecía el deber de contribuir de manera proporcional y equitativa según las leyes y el antecedente se encuentra en varias constituciones del siglo pasado que para hacer efectiva la obligación se establecía el sistema de suspensión de los derechos del ciudadano.

CAPITULO III

3. MARCO JURIDICO DOCTRINARIO.

En nuestro país existen leyes que determinan tanto el contenido del principio de la reserva de ley en materia tributaria y la facultad que tienen los entes encargados de la emisión de leyes. Entre los que regulan el principio de legalidad y la reserva de ley en El Salvador se encuentran la Constitución de la República que constituye la ley primaria que da punto de partida a las leyes secundarias y dentro de éstas el Código Tributario que regula adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, garantiza los derechos y obligaciones recíprocos entre la administración tributaria y los contribuyentes, y establece los mecanismos legales adecuados que permiten la recaudación fiscal; así también el cumplimiento de obligaciones tributarias para un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado.

Es por ello necesario verificar y estudiar el conjunto de disposiciones constitucionales, leyes y reglamentos que conforman el marco jurídico de la investigación.

3.1. Constitución de la República.

Estructura la organización del Estado salvadoreño y en el título III “Estado, su forma de gobierno y sistema político”, establece que los órganos fundamentales son: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial¹⁶, teniendo cada uno sus funciones definidas y siendo sus decisiones independientes uno del otro. Con ello se pone de manifiesto que el elemento esencial del constitucionalismo es la idea que el poder no debe estar concentrado en una

¹⁶ Constitución de la República. Art. 86 inc. 5.

sola mano y a partir de ese principio es que se ha desarrollado la idea de la división de poderes o de los frenos y contrapesos que básicamente parten de la premisa que el ejercicio dividido o separado del poder constituye un mecanismo de control y limitación del mismo así como de respeto de los derechos de los individuos frente al Estado.

En El Salvador las funciones parlamentarias son desarrolladas por la Asamblea Legislativa la cual es unicameral y según el artículo 121 Cn., es un cuerpo colegiado compuesto por Diputados, elegidos en la forma prescrita por la Constitución y a ella compete fundamentalmente la atribución de legislar; está compuesta por 84 diputados elegidos mediante votación popular, directa y secreta cuyas funciones están comprendidas en el artículo 131 y siguientes de la misma.

Por otra parte el Órgano Ejecutivo es la autoridad de mando que ejecuta las decisiones del Estado y su titular es el Presidente de la República cuyas funciones están en el artículo 168 Cn., dentro de las cuales resalta la estipulada en el ordinal 14º que literalmente dice: “Decretar los reglamentos que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde”.

Finalmente se encuentra el Órgano Judicial al que corresponde la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado según la disposición constitucional del artículo 172. Dicho Órgano está constituido por la Corte Suprema de Justicia cuyas funciones se encuentran en el 182 Cn., las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias del país. En la Constitución se dispone que los magistrados y jueces en la función jurisdiccional son independientes y que sólo están sometidos a la Constitución y las leyes de la República.

Dentro de nuestra Constitución se reconoce el principio de reserva de ley en el artículo 231 inciso 1 el cual expresa “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley...” y el artículo 131 ordinal 6º otorga competencia a la Asamblea Legislativa para: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos...”. Los postulados constitucionales aplicables para la imposición indican que mediante ley debe establecerse un sistema de tributación que permita el sostenimiento de los gastos públicos y cuyo método impositivo establece al contribuyente un trato equitativo en su cuantificación de tal manera que la carga tributaria no impida o dificulte la disposición sobre su patrimonio.

La preferencia hacia la ley en sentido formal para ser el instrumento normativo de ciertas materias proviene de la legitimación que posee la Asamblea Legislativa por recoger y representar la voluntad de los administrados. Por excelencia es el órgano de representación del pueblo que está en la obligación de ser aquel que presente el mayor nivel de divulgación y debate de sus actos con el propósito que los gobernados conozcan el desempeño de sus actividades. Con ello los principios democrático y pluralista son reconocidos por el constituyente como orientadores de la actividad legislativa y deben garantizarse por medio del procedimiento de formación de leyes porque en definitiva, éstos legitiman toda creación legislativa.

La reserva de ley supone una garantía para que la regulación normativa de determinadas materias se efectúe por el Órgano Legislativo como modo de asegurar que su adopción venga acompañada necesariamente de un debate público en el que puedan concurrir libremente los distintos representantes del pueblo.

Así mismo la Constitución de la República establece y regula el proceso de formación de ley en el sistema jurídico normativo salvadoreño de lo cual se evidencia que se posee una actividad legislativa siendo ésta un proceso sumamente complejo en el que los órganos fundamentales del Estado ejercen el poder político, creando e imponiendo a los habitantes normas generales que se garantizan por la actividad estatal siempre teniendo presente que en el orden jurídico salvadoreño son el Legislativo, Ejecutivo y Judicial como se apuntó en líneas anteriores y que ordinariamente participan los dos primeros en el proceso de formación del ley y eventualmente para salvaguardar la constitucionalidad de la ley el Órgano Judicial.

El proceso de formación de ley está regulado en el Título VI, Capítulo I, sección segunda de la Constitución cuyo acápite es “La ley, su formación, promulgación y vigencia” y comprende de manera general desde el artículo 133 al 143 Cn.

3.2. Código Tributario.

En su título primero “Disposiciones generales” Capítulo primero denominado “Finalidad, ámbito de aplicación, principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria y derechos de los administrados”; artículo 1 el código tributario expresa que contiene los principios así como también las normas jurídicas las cuales son aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la administración tributaria.

Del mismo modo regula en su artículo 2 del código tributario el ámbito de aplicación el cual es aplicable a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos que son establecidos por el Estado, excluyendo aquellas relaciones tributarias establecidas en legislaciones aduaneras y municipales.

En cuanto a los principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria, el artículo 3 del código tributario establece que se ajustarán a los siguientes: justicia, igualdad, legalidad, celeridad, proporcionalidad, economía, eficacia y verdad material.

Para efectos de la investigación únicamente se analizará al principio de legalidad el cual obliga a la administración tributaria a someterse al ordenamiento jurídico y a realizar los actos que éste autorice.

De igual manera el Capítulo II denominado “Normas tributarias” en su artículo 5 del código tributario, establece que: “constituyen fuentes del ordenamiento tributario las siguientes:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el Órgano Ejecutivo, y
- d) La jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.”

En cuanto a la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario de forma supletoria.

El mismo código tributario establece que debe entenderse por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales anteriormente citados en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario siempre que lo resuelto verse sobre materias idénticas en casos semejantes.

Por otra parte el artículo 6 del código tributario contempla el principio de reserva de ley y regula que es lo que se requiere de una ley:

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

3.3. Código Civil.

De conformidad a lo establecido en el Título preliminar, Capítulo I denominado “de la ley”, en su artículo 1 expresa que: “La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite.”

Mientras que en su Capítulo II denominado “Promulgación de la ley” en el artículo 6 menciona que: “La ley obliga en el territorio de la República en virtud de su solemne promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de ella, aplicándose lo mismo a los reglamentos, decretos y demás disposiciones de carácter general, emanados de la autoridad legítima en el ejercicio de sus atribuciones. La publicación de lo anteriormente expresado deberá hacerse en el periódico oficial, y la fecha de la promulgación será para los efectos legales de ella, la fecha de dicho periódico.”

La ley se entiende como conocida por todos los habitantes de la República de conformidad al artículo 7 del código civil. Así también expresa que podrá restringirse o ampliarse el plazo anteriormente mencionado si ésta fuere de carácter transitorio designando otro plazo especial más sin embargo para las leyes de carácter permanente el plazo podrá ampliarse pero nunca restringirse.

De esta manera después de promulgada y publicada no se podrá alegar ignorancia de la ley por ninguna persona sólo cuando por algún accidente grave hayan estado interrumpidas durante dicho plazo las comunicaciones ordinarias entre el lugar de la residencia del gobierno y el departamento en que debe regir por lo que bajo éste supuesto el plazo dejará de correr por todo el tiempo en que la incomunicación dure tal y como lo regula el artículo 8 del código civil.

Finalmente en virtud del artículo 9 C.C., “La ley no puede disponer sino para lo futuro y no tendrá jamás efecto retroactivo,” aspecto a tomar en cuenta ya que pasado el tiempo de la *vacatio legis* la ley regirá siempre a futuro.

3.4. Reglamento interior de la Asamblea Legislativa.

El reglamento interior de la Asamblea Legislativa es el Decreto Legislativo número 756 Diario Oficial número 198 tomo 369 cuya vigencia data desde el uno de mayo del año dos mil seis el cual en adelante se denominará RIAL. En su Capítulo I “Disposiciones fundamentales” se encuentra el artículo 1 “Objeto” que manifiesta que el reglamento tiene por objeto regular la organización, el funcionamiento y los procedimientos parlamentarios de la Asamblea Legislativa de acuerdo con las facultades que le otorga la Constitución por lo tanto toda la actuación parlamentaria tiene un vinculación directa con las disposiciones constitucionales.

Dentro del articulado del reglamento se incluye la forma de ejercer la iniciativa de ley disponiendo las normas en estudio algunos puntos vitales del proceso de formación de la ley en el sistema jurídico salvadoreño; ahora bien las personas que según la Constitución de la República tengan iniciativa de ley deben presentar por escrito sus anteproyectos a la oficina de recepción de correspondencia de la Gerencia de Operaciones Legislativas de la Asamblea Legislativa la que según el artículo 144 RIAL., debe proporcionar el apoyo necesario al proceso de formación de la ley y a la vez son los responsables de colocar una razón de recibido con día y hora, entregándola posteriormente a la Junta Directiva por medio de sus Secretarios según el artículo 15 numeral 2 RIAL.

Según el artículo 11 RIAL., “Integración de la Junta Directiva y período de funciones” la Junta Directiva estará integrada por una Presidencia, Vicepresidencias y Secretarías cuya actuación viene determinada por el protocolo de entendimiento que se elabora al inicio de cada ejercicio legislativo.

Es menester en este sentido señalar las atribuciones que se le conceden a la Junta Directiva, Presidencia de la Junta Directiva, Vicepresidencia y Secretarías; tales atribuciones se encuentran reguladas a partir del artículo 12 al 15 RIAL.

Identificadas las atribuciones y siguiendo con la forma de ejercer la iniciativa de ley, los Diputados como bien expresa la Constitución de la República cuentan con dicha atribución reflejado en el Capítulo IV “Diputados y Diputadas”, artículo 17 RIAL., que se denomina “Derechos de los Diputados y Diputadas” en los numerales 1, 2 ,3 y 5 que literalmente dicen: “Son derechos de los Diputados y las Diputadas:

- 1) Participar con voz y voto en las sesiones plenarias;

- 2) Participar con voz y voto en las comisiones que integren y con voz en las demás comisiones;

- 3) Presentar las iniciativas de ley o peticiones que estimen convenientes, las que deberán ser presentadas por separado cuando se traten de temas diferentes, y

- 5) Recibir la información institucional que requieran para ilustrar sus iniciativas, así como su participación en el proceso de formación de la ley y en el trabajo de las comisiones.

En el RIAL., se establece el desarrollo de la fase Legislativa en la cual el proyecto de ley sigue los trámites de primera lectura regulados en el Art. 15 numero 2 y 4 RIAL., que se refieren a la comunicación por parte de uno de los Secretarios del proyecto al pleno legislativo finalizando con el acto que hace el Presidente de la Junta Directiva de determinar la comisión

correspondiente a la que se le será asignado el estudio del proyecto Art. 13 número 6 RIAL.

Puede presentarse luego de la primera lectura el incidente de dispensa de trámite artículo 76 RIAL., el cual aplica para casos urgentes previa aprobación de la Asamblea a petición de algún Diputado o Diputada. Según el artículo en mención podrán dispensarse los trámites establecidos en éste reglamento y se podrá discutir el asunto en la misma sesión en que se conozca la correspondencia aún sin el dictamen de la comisión respectiva.

De conformidad con el artículo 52 RIAL., las comisiones emiten dictámenes por resolución de la mayoría de sus miembros razonando sus acuerdos y propuestas que a su vez regula los requisitos mínimos de tales dictámenes como lo es el nombre de la comisión, el número de expediente, el número correlativo de dictamen, la fecha de emisión, la relación del asunto que se trata, la relación del trabajo realizado, los argumentos y las razones por las que se dictamina.

Así mismo indica que los dictámenes serán documentados fehacientemente y firmados al menos por la mayoría de los miembros de la comisión. Por razones de orden y seguridad el expediente deberá presentarse a la Asamblea debidamente compaginado, asegurado y foliado.

Una vez cumplidos los requisitos mencionados el mismo artículo manifiesta que el dictamen se enviará a la Junta Directiva para que lo incluya en la propuesta de agenda de la sesión plenaria. Si el dictamen es parcial una vez aprobado por la Asamblea la comisión continuará estudiando la solicitud en lo que no ha sido resuelto.

Puede generarse también el incidente del dictamen de urgencia que se observa después de la primera lectura o en el desarrollo de una sesión teniendo como referencia el artículo 71 RIAL.

El artículo 70 RIAL., reglamenta la lectura y discusión del dictamen presentado por las comisiones señalando el citado artículo que leído el dictamen y el proyecto, de lo resuelto en su caso se someterá a discusión salvo que la Asamblea acuerde posponerla.

En el artículo 72 se regula la lectura y distribución de correspondencia siempre y cuando esté concluida la lectura y discusión de los dictámenes. El encargado de leer el resumen de cada una de las piezas de correspondencia incluidas en la agenda, es el Presidente de la Asamblea quien lee y distribuye a la comisión que debe dictaminar al respecto.

De conformidad al Art. 80 “Discusión del dictamen o iniciativa con dispensa de trámites”, luego de la lectura del dictamen o de la iniciativa con dispensa de trámite se pasa a la discusión la cual en virtud del mismo artículo debe ser metódica y clara, así también para la aprobación o resolución tiene que leerse el proyecto completo y luego discutirse por artículos.

Las votaciones de la Asamblea se realizan de la siguiente manera: 1) Votación a mano alzada o por medio electrónico u otro sistema establecido previamente. 2) Votación nominal y pública, en la que se nombrará a cada Diputado y éste de viva voz expresará su voto, según el artículo 86 RIAL.

3.5. Reglamento interno del Órgano Ejecutivo.

En su Título I “Disposiciones generales” Capítulo I, “Del objeto” artículo 1 el reglamento interno del Órgano Ejecutivo en adelante RIOE., establece como bien indica el Capítulo, el objeto del reglamento el cual consiste en determinar la estructura del Órgano Ejecutivo, el número y organización de los Ministerios, su respectiva competencia y la de los demás entes del Órgano Ejecutivo.

No menos importante es el artículo 2 RIOE., que expresa quienes integran el Órgano Ejecutivo siendo éstos el Presidente y el Vicepresidente de la República, los Ministros y Viceministros de Estado y sus funcionarios dependientes. El artículo 3 RIOE., reconoce al Presidente de la República como máxima autoridad del Órgano Ejecutivo y señala que le corresponde dirigir, coordinar y controlar las acciones de las Secretarías de Estado y las dependencias de éstas; así también en su inciso 2 manifiesta que el Vicepresidente de la República lo sustituirá en los casos estipulados por la ley.

El Vicepresidente de la República según el artículo 3-A, además de las atribuciones que le otorga la Constitución ejercerá las funciones que el Presidente de la República le encomiende.

En el artículo 5 incluye una reglamentación sumamente interesante al indicar que los Decretos, Acuerdos, Ordenes y Providencias del Presidente de la República, deberán ser autorizados y comunicados de conformidad al Art. 163 de la Constitución.

De conformidad con el Art. 16 RIOE., los Ministros y Viceministros tendrán, además de las obligaciones determinadas en la Constitución, leyes secundarias y otros reglamentos, los siguientes:

1. Actuar como medios de comunicación del Órgano Ejecutivo en sus respectivos ramos;
2. Conocer, tramitar y resolver los asuntos de su competencia, excepto aquellos que, por disposición de la Constitución, leyes, reglamentos o disposición expresa del Presidente de la República, sean reservados al conocimiento de éste o del Consejo de Ministros;
3. Ordenar la ejecución del reglamento interno del Órgano Ejecutivo, aprobar y ejecutar los manuales de organización en el ramo respectivo, proponiendo al Presidente de la República la aprobación de los asuntos que por su naturaleza e importancia afectaren la coordinación de las actividades de la Administración Pública;
4. Asistir al Presidente de la República y a otros entes del Órgano Ejecutivo, en la formulación de planes de desarrollo de los sectores o regiones asignados a cada Secretaría de Estado y velar por la ejecución y eficiente funcionamiento de los mismos;
5. Integrar el Consejo de Ministros. Esta obligación corresponderá al Viceministro cuando actúe en sustitución del Ministro;
6. Asistir a las sesiones de la Asamblea Legislativa, cuando fueren invitados para tratar asuntos relativos a sus Secretarías y especialmente en los casos de interpelación a que se refiere el Art. 165 de la Constitución; en este último caso, podrá solicitarse el envío

del expediente respectivo, con una anticipación de veinticuatro horas, por lo menos, a la fecha de la sesión;

7. Derogado;

8. Los Ministros y Viceministros de Estado para ausentarse del país, deberán contar con la autorización del Presidente de la República;

9. Dedicar a sus labores todo el tiempo necesario para cumplirlas en forma eficiente, absteniéndose de realizar otras actividades que interfieran sus funciones;

10. Supervisar y controlar las Instituciones Oficiales Autónomas que por ley están supeditadas a su dependencia e informar al Presidente de la República semestralmente, sobre la situación general de las mismas;

11. Cumplir y hacer cumplir todas las disposiciones legales y reglamentarias que se relacionen con el desempeño de sus funciones.

Luego de analizar el marco jurídico de la investigación donde se inició con las disposiciones constitucionales, legales hasta lo regulado por los reglamentos antes mencionados se procederá en el capítulo siguiente al estudio de las fuentes del derecho tributario en donde implica un análisis de las normas jurídicas que regulan al campo tributario.

CAPITULO IV

4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON ÉNFASIS EN LA LEY.

Conviene precisar en éste capítulo a las fuentes del derecho tributario ya que éstas contribuyen a la comprensión del alcance e importancia que tiene toda la normatividad que regula al campo tributario, desde luego ha de retomarse las bases teóricas que sobre las fuentes del derecho en general se han contemplado.

La idea más inmediata que se tiene sobre la palabra “Fuente” es que se trata de un principio, fundamento u origen de algo; con ello se puede iniciar con algunas definiciones que al respecto se han elaborado. Algunos autores señalan que fuente del derecho es todo acto o hecho creador de normas jurídicas aunque dicho sea de paso no existe una definición unánime sobre ello pero en forma amplia se definen como los fundamentos formales que acompañan las causas materiales o ideales que estimulan a los entes autorizados para formular normas jurídicas y ejecutar el proceso de valoración de las mismas¹⁷; a la vez se debe tener en cuenta que todo ello engloba ciertos actos jurídicos o sociales que generan desde luego normas jurídicas. Para el autor Manuel María Diez la palabra fuente deriva del latín “Fons, fontis” y éstas de “Fundo dare” que significa “Derramar” para él fuente de derecho es el lugar donde emana o brota la norma jurídica considerándola como las formas de manifestación o de aparición de las normas jurídicas;¹⁸ compartiendo la misma idea con el autor anteriormente citado Olivera Toro indica que las fuentes del derecho son el manantial de los preceptos jurídicos

¹⁷ Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, *curso jurídico filosófico político*, las fuentes del derecho, ciclo I 2004, pág. 2.

¹⁸ Diez, Manuel María *Manual de Derecho Administrativo*, tomo I segunda edición, Buenos Aires, Argentina 1980, pág. 85.

es decir los métodos de producción del derecho.¹⁹ Las fuentes del derecho para Martín Queralt son aquellos hechos o sucesos caracterizados por ciertas notas peculiares con capacidad y eficacia suficiente para normar una serie de comportamientos intersubjetivos cuya observancia se considera necesaria para la conservación de los fines propios de la sociedad.

Por lo tanto al referirnos a las fuentes del derecho se debe entender como aquellos fundamentos u orígenes de las normas jurídicas es decir a la génesis del derecho; trasladado a la materia impositiva éstas consisten en ser los medios generadores de normas jurídicas tributarias,²⁰ o bien pueden entenderse como aquellas formas a través de las cuales se ponen de manifiesto las normas vigentes que regulan las relaciones tributarias.

En cuanto la clasificación de las fuentes del derecho en general se ha utilizado por los juristas diferentes criterios siendo la clasificación la siguiente:

- a) **Fuente originaria:** Son todas las normas jurídicas cuyo surgimiento no ésta fundamentado en otra regulación normativa jurídica.
- b) **Fuente derivada:** Se refieren a aquellas actividades productoras de normas cuyo procedimiento está previamente regulado en otra norma jurídica generalmente de jerarquía superior.
- c) **Fuente de conocimiento:** Son las formas de dar a conocer el texto de las leyes.
- d) **Fuentes históricas:** Se consideran a los textos que constan en papiros, libros, cintas magnetofónicas, videos, medios digitales cuya finalidad es mantener el texto de la ley.

¹⁹ Olivera Toro Jorge, *Manual de Derecho Administrativo*, VII edición, editorial Porrúa, Argentina 1997, pág. 105.

²⁰ García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, tomo I, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1996, pág. 153. La misma idea la comparte Carlos Giuliani Fonrouge, al indicar que son los medios generadores de normas jurídicas es decir como formas de creación e imposición de las mismas normas.

- e) **Fuentes de producción:** Es el órgano o sujeto competente para producir la norma, en el caso salvadoreño son el Órgano Legislativo, el Presidente de la República y eventualmente el Órgano Judicial o los miembros de una comunidad cuando se trate de la costumbre.
- f) **Fuente de elaboración:** Implica el procedimiento de creación de las normas al cual el ordenamiento jurídico le reconoce tal idoneidad. Éstas son las que con mayor precisión se les denomina fuentes de normas jurídicas como el acto jurídico político del constituyente, los actos del legislador, los actos del que tiene la potestad reglamentaria, entre otros.
- g) **Fuentes reales o materiales:** Son los factores o elementos que determinan el contenido de tales normas es decir los fenómenos o elementos políticos, económicos, sociales, religiosos, culturales o de cualquier naturaleza que estimulan a la fuente de producción a poner en marcha los procesos de formación de normas.
- h) **Fuentes formales:** Involucra los procesos reconocidos por el ordenamiento jurídico como productores de normas jurídicas tales como la ley, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.

En doctrina las fuentes formales pueden entenderse de dos modos los cuales son:

1. La primera acepción de fuente formal del derecho se entiende como los órganos a quienes el ordenamiento jurídico del país les reconocen la facultad de crear normas identificadas como potestades normativas del constituyente, del legislador, reglamentaria y jurisdiccional.
2. La segunda es entendida como los las formas o modos a través de los cuales se expresan las potestades normativas que incluye la

Constitución, leyes, tratados, reglamento, acuerdos, ordenanzas entre otras.

El sistema de las fuentes del Derecho Tributario no varía con las construcciones elaboradas en la asignatura de introducción al estudio del derecho ni con las demás ramas jurídicas por lo que la investigación se enfocará en las fuentes formales del derecho es decir la forma a través de la cual se crea el derecho. En ese sentido no es conveniente referirse a un sistema propio de fuentes del Derecho Tributario diferente del general esta idea es compartida por el autor Pérez de Ayala²¹, pareciera ser entonces que se trata de un tema de la ciencia general del derecho, entendida como la disciplina científica que tiene por objeto el estudio, la interpretación, integración y sistematización de un ordenamiento jurídico para su justa aplicación. No obstante se pueden encontrar algunas discrepancias en cuanto a qué constituye fuente del derecho para el área tributaria.

Ha de advertirse como bien se sabe que cada ordenamiento jurídico positivo es diferente en cada Estado por lo que también varían en este sentido el sistema de fuentes del Derecho Tributario ya que algunas fuentes aparecen casi unánimemente reflejadas como la Constitución, la ley, los tratados internacionales, la costumbre, la jurisprudencia, los reglamentos, la doctrina, ordenanzas, decretos ley, decretos con fuerza de ley, los principios generales del derecho entre otras no así algunas fuentes observadas en el campo tributario verbigracia las instrucciones, las órdenes interpretativas, circulares entre otras.

²¹ Pérez de Ayala, José Luis. *Derecho Tributario*, 1ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid España, 1998, pág. 39. Para la doctrina según el autor en materia de Derecho Tributario se parte de algunas consideraciones fundamentales pero la que interesa para fines de comprender el punto en comento es que señala que la teoría general de las fuentes del Derecho Tributario no pueden ser elaboradas con bases distintas a las ya elaboradas en otras ramas del derecho.

Para ciertos sectores de la doctrina consideran que las fuentes dependen de las subdivisiones del Derecho Tributario así para el derecho tributario constitucional su fuente se identifica con los preceptos constitucionales relacionados con la materia tributaria, en el derecho tributario sustantivo solo se reconoce la ley al igual que el derecho tributario penal; para el derecho tributario administrativo sus fuentes son la ley, decretos reglamentarios y las resoluciones de organismos administrativos, la doctrina, la jurisprudencia y la costumbre el mismo caso se observa en el derecho tributario procesal. Finalmente en el derecho tributario internacional se reconocen a los convenios, tratados o acuerdos internacionales y normas legales del país que ratifica.²²

En El Salvador constituyen fuentes del ordenamiento tributario de conformidad al artículo 5 del código tributario las siguientes:

- “a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo y,
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

De igual manera supletoriamente constituyen fuentes del ordenamiento tributario la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

²² Martín José María, *Derecho Tributario general*, 2ª edición, ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 1995 págs. 24,25 y 26.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes.”

Con lo establecido en el artículo 5 literal “a” del código tributario referido a las fuentes del ordenamiento tributario se coloca a las disposiciones constitucionales en primer plano. La Constitución según la Sala de lo Constitucional en la sentencia emitida el 14 de febrero de 1997 no es la mera codificación de la estructura política superior del Estado salvadoreño sino que si bien define esa estructura lo hace a partir de un determinado supuesto que radica en la soberanía popular y en el reconocimiento de la persona humana como el origen y fin de la actividad estatal. Por tal razón antes de estudiar a la Constitución como fuente del Derecho Tributario es necesario recordar algunos aspectos de vital importancia como lo es el contenido de la misma ya que no es posible analizarla como fuente de derecho si no se conoce de manera precisa lo que ella contiene en sus disposiciones.

Al referirse al contenido de la Constitución es de entender que trata sobre su organización, forma, estructura del poder, sus limitaciones si las hay y sus controles. Los redactores de la Constitución de 1950 la dividieron en tres partes: dogmática, orgánica y sistemática correspondiendo la primera de ellas a la orgánica lo cual obedeció a un principio de filosofía política. En efecto sostenían que: primero debe necesariamente estructurarse jurídicamente al Estado y es por esta estructuración que nace consecuentemente la parte dogmática como una conceptualización jurídica.

En lo que respecta a la Constitución vigente de 1983 ya no se hizo referencia a la parte sistemática sino que la comisión redactora de la misma aludió únicamente a las partes dogmática y orgánica cambiándole nuevamente la estructura de la misma dejando a la parte orgánica posterior por considerar que las disposiciones tienen una concepción personalista de la organización jurídica de la sociedad por lo cual empieza por definir los fines del Estado en relación con la persona humana para a continuación desarrollar y enumerar los derechos y garantías fundamentales de la misma como miembro de la sociedad en que vive. La parte orgánica aparece posteriormente en atención con el concepto de que el Estado, los órganos del Gobierno y las funciones que realizan están al servicio de la sociedad salvadoreña.

Por lo que es de menester importancia brindar un análisis de cómo se divide el contenido de la Constitución:

La parte dogmática contiene dos cuestiones por un lado incluyen las declaraciones de principios básicos que inspiran e informan a la Constitución y de otro lado la enumeración de los derechos fundamentales y sus garantías.

En cuanto a las declaraciones de principios se señala que la parte normativa de la Constitución de la República está precedida de un preámbulo en el cual los Diputados constituyentes reconocen su calidad de representantes del pueblo salvadoreño y que se encuentran en ejercicio de la potestad soberana que éste les ha conferido. En ésta declaración los constituyentes estiman que son el máximo poder de la sociedad política y aunque no hablan de que el pueblo les haya traspasado tal soberanía, afirman que él se las ha conferido. No hay que perder de vista que el preámbulo no constituye un cuerpo normativo en sí mismo pero sí constituye

un fundamento para la interpretación de las normas de la Constitución y se le debe tomar en cuenta cuando se trata de identificar la finalidad de la Carta Fundamental.

Los principios constitucionales en tanto son parámetros para la aplicación de la ley es decir las formas de interpretación de los derechos con lo que constituye imperativos categóricos o mandamientos de carácter ético que obligan de forma absoluta. Algunos de los principios reconocidos por la Constitución son: principio de igualdad, presunción de inocencia, legalidad, cosa juzgada, irretroactividad de la ley, reserva de ley y *nebis in idem*.

La parte orgánica de la Constitución comprende: Los principios que enuncian y designan los órganos supremos del Estado, las reglas que establecen los modos de elegir, designar o crear tales órganos supremos, los preceptos que regulan las relaciones entre los indicados organismos y Las normas que establecen las funciones o círculo de acción de cada uno de los órganos del poder supremo.

Luego de haber desarrollado el contenido de la Constitución es viable proceder al estudio de la misma como fuente del derecho tributario sosteniendo en primer lugar que la misma es la fuente formal de mayor jerarquía del ordenamiento jurídico donde derivan las restantes. Siendo la norma suprema del Estado, ésta condiciona los modos de creación de las otras normas jurídicas adjudicándoles una posición en el ordenamiento jurídico.

La Constitución es fuente del derecho en sí misma porque:

1. Es la misma Constitución que crea a través de la vía jurídica los órganos del Estado y los limita a actuar conforme a sus disposiciones

y sólo dentro de esos límites pueden crear derecho artículo 83 y 86 Cn.

2. La Constitución es aplicada por los Jueces y por los órganos lo que significa que tiene eficacia directa al vincular tanto a los órganos fundamentales del gobierno Art. 86 Cn., y a los jueces Art. 172, 185 y 149 Cn.
3. Es la fuente formal de mayor jerarquía según el Art. 246 inciso 2 Cn.
4. En virtud de la supremacía constitucional las demás fuentes formales se subordinan a ella, existiendo una subordinación de carácter formal que condiciona a las otras fuentes formales a ser creadas por los órganos y procedimientos que la misma Constitución establece. Y por otra parte existe una subordinación material al impedir que las demás fuentes formales contradigan el contenido de la Constitución.
5. Proporciona los lineamientos a seguir y las reglas básicas para la solución de problemas de carácter jurídico por lo que los demás ordenamientos que incluyen regulaciones sobre las fuentes deben guardar una íntima relación con el sistema de las fuentes en la Constitución.

Dentro del sistema de la pirámide jurídica de Kelsen la Constitución es la base sobre la que se apoya todo el ordenamiento jurídico constituyendo la ley fundamental que determina la organización general del Estado y fija las facultades de los diversos poderes públicos. Así mismo se le reconoce su primacía por la misma Constitución en su artículo 246 al regular que: “Los principios, derechos y obligaciones establecidos por ésta Constitución no podrán ser alterados por las leyes que regulan su ejercicio. La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. El interés público tiene primacía sobre el interés privado.”

En El Salvador todas las constituciones, incluidas las federales de alguna manera han reconocido el principio de la supremacía de la ley constitucional pero es hasta en la Constitución de 1950 en el artículo 221 que se introduce claramente el principio al disponer que: “la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos” y que “los principios, derechos y obligaciones establecidas por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio” ésta última acarrea la nulidad de los actos que la contraríen. La de 1962 y la actual reproduce dicho principio consagrado en el artículo 246 Cn.

En virtud de su supremacía la Constitución ocupa la cima del orden jurídico del Estado, es la ley suprema y a ella se encuentran subordinadas todas las demás normas jurídicas. Por lo que la supremacía de la Constitución puede ser: Material si se refiere al natural predominio que las normas jurídicas constitucionales en sentido material proyectan sobre el resto de las normas estatales; o formal si es que se atiende la superlegalidad concedida al documento especial y solemne designado con la palabra “Constitución.”

Sobre la primera se expresa que la superioridad material de la Constitución resulta que organiza las competencias. Al ser creadora de las competencias, es necesariamente superior a las autoridades investidas en ellas y por consiguiente, éstas no podrían ir contra la Constitución sin despojarse al mismo tiempo de su título jurídico. Sobre la formal se infiere que el contenido material de la Constitución exige lógicamente una consagración formal. En este sentido la redacción de la Constitución exterioriza la fuerza particular que se da a sus disposiciones.

Dicha superioridad produce ciertas consecuencias; en primer lugar da un cierto valor o refuerzo a la legalidad porque el acto violatorio de la ley se considera sin valor y por consiguiente la violación a la Constitución se considera que carece de valor. Por otra parte produce la nulidad de la delegación de competencias ya que un órgano que está investido de alguna no puede delegarla pues para ello no tiene poder a menos que expresamente la Constitución se lo haya concedido. Admitir la delegación sería el rompimiento del principio de que el poder no debe estar concentrado en un solo órgano.

El artículo 145 de la Constitución concuerda con la característica de la supremacía constitucional porque prohíbe la ratificación de tratados en que se restrinjan o afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales. Así mismo la Constitución contempla los medios de control para asegurar que las normas secundarias se adapten a ella siendo estos el proceso de declaración de inconstitucionalidad de las leyes, decretos, reglamentos, tratados entre otros según los artículos 149, 174 y 183 Cn., y la inaplicabilidad o desaplicación artículo 149 inciso 1 y 185 Cn., con esto se demuestra la transcendencia de la Constitución como medio generador de normas jurídicas de tal manera que si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu cabe requerir como se expresó a una declaratoria de inconstitucionalidad ya que incorpora principios generales de derecho relativos a la libertad e igualdad que las leyes tributarias no pueden desconocer.

El principio de supremacía constitucional se suele vincular con la fundamentalidad de la Constitución cualidad que hace que a ésta se le califique como “Ley Fundamental del Estado.” Lo que define que la Constitución sea el ordenamiento básico de toda la estructura jurídica estatal

es decir el cimiento sobre el que se asienta el sistema normativo de derecho en su integridad. El concepto de fundamentalidad equivale al de primariedad es decir que si la Constitución es la “Ley fundamental” al mismo tiempo es la “Ley primaria.” La fundamentalidad significa también que la Constitución “es la fuente de validez formal de todas las normas secundarias que componen el derecho positivo.”

Contiene además la Constitución de la República disposiciones sobre la creación de los tributos por parte de la Asamblea Legislativa en el artículo 131 ordinal 6º Cn., y también en relación al principio de legalidad y la reserva de ley artículos 86 y 231 Cn.

Otra de las fuentes enumeradas en el artículo 5 del código tributario es la ley que proviene del latín *lex* o *legis* que de manera general se identifica como una norma jurídica dictada por el legislador es decir un precepto establecido por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo en consonancia con la justicia y que su incumplimiento trae aparejada una sanción. La ley es una de las fuentes más importantes en varias ramas del derecho como por ejemplo el derecho administrativo, financiero y tributario la cual jerárquicamente está situada por debajo de la Constitución de la República.

En un sentido general se entiende por ley toda norma jurídica o regla del derecho siendo éste un sentido amplísimo por considerar ley a todo precepto jurídico sea cual fuere la autoridad de quien emane, la forma que reviste y el contenido que lo integra. En un sentido menos amplio la ley es el derecho escrito y se contrapone a la costumbre, es la forma primordial que adopta el derecho de los pueblos porque es la forma más reflexiva de la

producción del derecho en la expresión de una voluntad política formalmente organizada.

Según el jurista panameño César Quintero, en su libro *Derecho Constitucional* la ley es una "Norma dictada por una autoridad pública que a todos ordena, prohíbe o permite, y a la cual todos deben obediencia." Por otro lado, el jurista chileno-venezolano Andrés Bello definió a la ley, en el artículo 1º del Código Civil de Chile, como "Una declaración de la voluntad soberana, que manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite". Esta misma idea comparte nuestro código civil en el artículo 1 que literalmente dice: "La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite".

La doctrina considera que es ley en sentido lato todo ordenamiento jurídico preventivo, abstracto y genera que manda, prohíbe, permite o castiga; algunos autores modernos hacen radicar la esencia de la ley en la nota de su normatividad que consiste en su permanente fuerza vinculante, es decir en que la ley no agota su eficacia por una sola aplicación sino que mantiene indefinidamente su virtual aptitud de regir y ser aplicable a una serie de casos indeterminados e indeterminables que se ajusten a sus hipótesis.

El autor Provoste²³ trata de incluir los requisitos formales y los intrínsecos o internos entendiéndola como: "La regla obligatoria a que se debe obediencia que contiene en sí misma las sanciones por la fuerza pública que emana de la autoridad de un país determinado de acuerdo con

²³ Fernández Provoste, Mario, *principios de derecho tributario*, vol. XXI, editorial jurídica de Chile, 1952. Pág. 56 y 57.

su organización tiene la facultad legislativa primaria o delegada.” Para el autor se eliminan las posibilidades de confundir la ley con las reglas constitucionales o con los actos de las autoridades ejecutivas, agrega además a la sanción para diferenciar expresamente la ley del reglamento.

En cuanto a las características de la ley se pueden mencionar las siguientes:

- **Generalidad:** La ley comprende a todos aquellos que se encuentran en las condiciones previstas por ella sin excepciones de ninguna clase;
- **Obligatoriedad:** Tiene carácter imperativo-atributivo, es decir que por una parte establece obligaciones o deberes jurídicos y por la otra otorga derechos. Esto significa que siempre hay una voluntad que manda, que somete y otra que obedece. La ley impone sus mandatos incluso en contra de la voluntad de sus destinatarios y su incumplimiento da lugar a una sanción o a un castigo impuesto por ella misma;
- **Permanencia:** Se dictan con carácter indefinido, permanente, para un número indeterminado de casos y de hechos y sólo dejará de tener vigencia mediante su derogación por leyes posteriores;
- **Abstracta e impersonal:** Las leyes no se emiten para regular o resolver casos individuales ni para personas o grupos determinados, su impersonalidad y abstracción las conducen a la generalidad y,
- **Se reputa conocida:** Nadie puede invocar su desconocimiento o ignorancia para dejar de cumplirla.

Otro punto importante que no se puede dejar al lado es la clasificación que sobre la ley se hace ahora conforme a nuestro ordenamiento constitucional pueden existir leyes como las siguientes²⁴:

- ✓ Ley de reforma constitucional: Es la que se dicta en el ejercicio de la potestad constituyente pero de carácter derivada cuya finalidad primordial es la modificación de los preceptos constitucionales Art. 248 Cn;
- ✓ Ley interpretativa constitucional: Es fruto del ejercicio de la potestad constituyente cuyo objetivo es fijar el sentido o alcance de los preceptos constitucionales este tipo de norma no se encuentra regulada en la Constitución pero si en el Art. 3 del Código Civil;
- ✓ Ley orgánica constitucional: Dictada en el ejercicio de la potestad legislativa sobre materias específicas señaladas en el texto constitucional este tipo de normas ya no se incluyen en la Constitución vigente;
- ✓ Ley de quórum calificado: Es la que establece la Constitución para regular ciertas materias requiriendo aprobación de mayoría calificada de los Diputados (56 votos) y,
- ✓ Ley ordinaria: Aquella que requiere para su aprobación o incluso modificación el voto de mayoría simple (43 votos) de los Diputados.

Ahora bien doctrinal y jurisprudencialmente se dice que la ley se clasifica en sentido formal y en sentido material. En el proceso de inconstitucionalidad 6-93 y acumulado 7-93 ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia la sala se pronuncia al respecto de esta diferenciación señalando que la ley en sentido material es entendida como

²⁴ Bertrand Galindo Francisco y Albino Tinetti José, *manual de derecho constitucional*, tomo I, 2ª edición, talleres UCA, El Salvador, pág. 45-46.

aquellas disposiciones creadoras de situaciones jurídicas, abstractas y que regulan situaciones generales con carácter unilateral, coercitivo y obligatorio pero es en la sentencia de referencia 41-C-2007 en un recurso de casación presentado ante la Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia en que se obtiene una buena diferencia. La Sala estima que la diferenciación entre la ley es por razones de precisión y rigor científico de la técnica jurídica. Expresa que la ley en sentido formal es la expedida o producida por el Órgano Legislativo propiamente dicho de conformidad con el procedimiento legislativo prescrito; y ley en sentido material consiste en cualquier otro acto que poseyendo los caracteres materiales de ley (prevención, abstracción, generalidad, normatividad) será expedido por otro órgano distinto del legislador verbigracia el Órgano Ejecutivo. En el proceso de amparo con referencia 427-99 la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia establece que la ley en sentido material posee las características de ser general, abstracta, impersonal y obligatoria.

En nuestro régimen constitucional según la Sala de lo Civil las leyes formales son las que corresponden "Hacer" a la Asamblea Legislativa (Art. 131 Ord. 6° Cn.), y las leyes materiales son entre otras, los decretos con fuerza de ley que expide el Presidente de la República o los gobiernos de facto.

La ley es la fuente preponderante en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad. Nuestra Constitución no define la ley sino que se limita a conceder al Órgano Legislativo la facultad de legislar según lo dispone el artículo 121 Cn., al Órgano Ejecutivo le concede la facultad de sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar artículo 168 Cn., al Órgano Judicial se le otorga el control de

constitucionalidad de las mismas Art. 174 Cn., y también de darle ubicación dentro del régimen jerárquico, esto según los Arts. 246 y 144 Cn.

Así mismo en el artículo 8 Cn., establece que nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni a privarse de lo que ella no prohíbe por lo que de esta forma se le otorga a la ley una mayor importancia ya que al aplicarla a la materia de los tributos significa que estos no podrán existir si antes no se hubiese dictado una ley para tal efecto reflejándose en ese sentido en el aforismo “Nullum tributum sine lege”, según el cual es vital una ley para que pueda nacer la obligación tributaria pero dicha ley debe tratarse de ley en sentido formal, contemplado todo lo anterior en el artículo 231 de la Constitución. Los principios contenidos en la Constitución referidos a la exigencia de que no puede establecerse tributos sino por medio de una ley son generales a todos los Estados modernos y se estima que son una garantía básica y fundamental en materia tributaria.

Por otra parte tampoco la Constitución le adjudica ninguna característica, no la distingue de otras fuentes del derecho ni le fija su contenido. A pesar de esto es posible que de las disposiciones constitucionales se genere un concepto formal diciendo que es el acto normativo emanado de la Asamblea Legislativa que sigue íntegramente el procedimiento fijado por la Sección segunda del Capítulo I, del Título VI de la Constitución y que se ve subordinada a ésta y a los tratados internacionales en caso de conflicto. Por tanto la materia tributaria se regula primordialmente por medio de la ley en sentido formal es decir por leyes emanadas de la potestad legislativa que han seguido todo el procedimiento

de formación de la ley establecido en los artículos 133 y siguientes de la Constitución y 11, 12, 31 y siguientes del RIAL²⁵.

Otra fuente formal del Derecho Tributario según el artículo 5 literal “b” del código tributario son los tratados internacionales ya que actualmente por el proceso de globalización han cobrado importancia los instrumentos internacionales que expresan acuerdos bilaterales o multilaterales entre Estados o entre estos y organismos internacionales; y como lo expresa el artículo 144 Cn., los tratados internacionales son leyes de la República consecuentemente cuando el Presidente de la República por medio del Ministro de Relaciones Exteriores y el del correspondiente ramo lo presentan a la Asamblea Legislativa para su ratificación seguirán el proceso de formación de ley. El término tratados se refiere a todos los instrumentos internacionales sean estos convenciones, convenios, pactos, protocolos, denominaciones que en la práctica no tienen una precisión técnica en la denominación de los instrumentos internacionales.

En la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados dada el 23 de mayo de 1969 se define como parte de los términos empleados a los tratados siendo éste “Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”. Los elementos del concepto de tratado se explican de la siguiente manera:

- Acuerdo: La existencia de un acuerdo significa que hay consentimiento, dos voluntades que se entrelazan pudiendo ser bilaterales y multilaterales;

²⁵ Ver infra cap. 4.2.

- Celebrado: La celebración se refiere al proceso de elaboración que sigue el tratado internacional;
- Por escrito: Es menester que el tratado conste por escrito ya que existen tratados orales que la misma Convención no los aplica ni reconoce;
- Regido por el derecho internacional: Es uno de los elementos más destacados ya que éste le otorga el carácter de tratado porque de manera contraria sería un acuerdo siendo necesario que sea un sujeto del derecho internacional y que se mencione que está regido por el derecho internacional o que se remita al mismo;
- Que conste en 1, 2 o más instrumentos: No necesariamente se exige un único instrumento ya que pueden existir varios que regulen al tratado como por ejemplo el canje de notas, los anexos que constan en el tratado son parte integrante y,
- Cualquiera que sea la denominación: Son instrumentos internacionales sean éstos convenciones, convenios, pactos, protocolos, denominaciones que en la práctica no tienen una precisión técnica en la denominación de los instrumentos internacionales ya que formalmente si puede existir diferencia en la denominación pero materialmente no la hay. Nuestra Constitución utiliza indistintamente los términos anteriormente expresados.

Los tratados internacionales siguen distintas etapas de acuerdo a los ordenamientos jurídicos de cada país pero que de manera general pueden ser: La negociación, firma, aprobación y ratificación. En El salvador dicha celebración es un acto complejo por la participación del Órgano Ejecutivo al que le corresponde la facultad de celebrar tratados y convenciones internacionales y por otra parte el Órgano Legislativo al que corresponde la ratificación según lo disponen los artículos 168 ordinal 14º y 131 ordinal 7º de

la Constitución de la República, es conveniente explicar el proceso de celebración de los tratados según la Convención de Viena sobre el derecho a los tratados la cual establece las siguientes fases:

La negociación:

Tiene por objeto lograr un acuerdo entre las partes sobre la formulación de las cláusulas del tratado; la negociación generalmente se realiza por una vía diplomática o por los representantes plenipotenciarios designados por cada Estado para tal proceso. Se considerará que una persona representa a un Estado:

- a) Si se presentan los adecuados plenos poderes, o
- b) Si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados o de otras circunstancias que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.

En virtud de sus funciones y sin tener que presentar plenos poderes se considerará que representan a su Estado:

- a) Los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;
- b) Los Jefes de misión diplomáticas para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;
- c) Los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia.

En El Salvador la facultad de negociación es delegable correspondiéndole al Presidente de la República, Ministro de Relaciones Exteriores y a los plenipotenciarios previa extensión de una carta de pleno poder por parte del Ministro de Relaciones Exteriores.

La adopción del texto:

Una vez negociado el tratado y haber llegado a un acuerdo entre los Estados se adoptan como definitivo el tratado según el artículo 9. 1. CV., “La adopción del texto de un tratado se efectuara por consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración salvo lo dispuesto en el párrafo 2”.

Autenticación del texto:

La autenticación del texto es un acto mediante el cual se establece como definitivo un tratado y en el cual se certifica que el texto es correcto y autentico artículo 10 CV., ésta autenticación se realiza de dos maneras:

- a) Mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan los Estados que hayan participado en su elaboración o,
- b) A falta de tal procedimiento mediante la firma, la firma "ad referéndum" o la rúbrica puesta por los representantes de esos Estados en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto.

La firma:

Una vez autenticado el texto del tratado los representantes estatales proceden a firmarlo y con ello expresan la intención de continuar los trámites posteriores artículo 10 CV.

Es de mencionar que de conformidad a nuestra Constitución en el artículo 168 ordinal 4º le corresponde al Presidente de la República realizar esta fase de celebración de los tratados.

Proceso de manifestación del consentimiento:

El tratado que ha sido firmado no es obligatorio para los estados por lo que es necesario manifestar el consentimiento para obligarse de las cláusulas que establece el mismo; éste consentimiento se expresa comúnmente por la ratificación o por la adhesión.

El artículo 11 CV., indica las formas de manifestación del consentimiento en obligarse por un tratado regulando que podrá manifestarse mediante la firma Art. 12 CV., el canje de instrumentos que constituyan un tratado Art. 13 CV., la ratificación, la aceptación, la aprobación Art. 14 CV., o la adhesión Art. 15 CV.

La ratificación:

Es el acto mediante el cual un estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado que ha sido firmado por sus plenipotenciarios Art. 14 CV., los supuestos de ratificación son:

- a) Cuando el tratado disponga que tal consentimiento debe manifestarse mediante la ratificación;
- b) Cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que se exija la ratificación;
- c) Cuando el representante del Estado haya firmado el tratado a reserva de ratificación o,

d) Cuando la intención del Estado de firmar el tratado a reserva de ratificación se desprenda de los plenos poderes de su representante o se haya manifestado durante la negociación.

El artículo 131 ordinal 7º de nuestra Constitución establece que le corresponde a nuestra Asamblea Legislativa ratificar los tratados que el Presidente de la República haya celebrado, para el caso se necesitan los votos de la mayoría simple para hacerlo, es decir 43 salvo los casos de los artículos 147, 148 de la misma Constitución que necesita mayoría calificada para ratificarlos.

La adhesión:

Es el acto en el cual el Estado hace constar su consentimiento en obligarse por un tratado pero que no ha sido parte del proceso de celebración del mismo, es decir no ha sido parte fundadora y ésta solo puede tener lugar cuando el mismo tratado lo ha previsto artículo 15 CV.

El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado se manifestara mediante la adhesión:

- a) Cuando el tratado disponga que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión;
- b) Cuando conste de otro modo que los Estados negociadores han convenido que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión o,
- c) Cuando todas las partes hayan consentido ulteriormente que ese Estado puede manifestar tal consentimiento mediante la adhesión.

El canje de notas:

Esta etapa es posterior a la ratificación y se realiza en los tratados bilaterales, consiste en la notificación que se hacen los estados partes en que se ha ratificado el tratado correspondiente al artículo 16 CV.

El depósito:

De igual forma es posterior a la ratificación y se da en los tratados multilaterales por la circunstancia sería muy largo notificar a cada estado por lo que mejor se opta por depositar el tratado en un gobierno que el tratado designe o en un organismo internacional que puede ser la ONU o la OEA y con ello se determinará la ratificación del mismo artículo 16 CV.

La entrada en vigencia de los tratados:

La entrada en vigor de los tratados señala el comienzo de su eficacia y aplicación el mismo puede señalar que la tendrá al cumplirse determinado plazo o después que haya transcurrido cierto plazo o a la fecha de que se haya depositado cierto número de ratificaciones o al momento de hacerse el canje tal como ocurren en los tratados multilaterales y bilaterales respectivamente Art. 24 CV.

El registro de los tratados:

El Art. 102 de la Carta de Las Naciones Unidas estipula que todo tratado concertados por cualquiera de sus miembros después de entrar en vigor serán registrados en la secretaría de la ONU y publicados a la mayor brevedad posible de lo contrario no podrá ser invocado por cualquiera de las partes ante órgano alguno de la organización.

La reserva de los tratados:

Es una declaración unilateral hecho por un Estado con el objeto de excluir los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación del Estado que la realiza Art. 19 CV., nuestra Constitución prescribe con los artículos 145 y 146 que no se ratificaran tratados que afecten las disposiciones constitucionales, la forma de gobierno, la soberanía del Estado, los derechos fundamentales de las personas por lo tanto cuando se están en estas circunstancias el Estado está en la obligación de hacer las reservas al afecto.

Como bien se ha expresado anteriormente los tratados internacionales deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa en donde se tramitan en igual forma que una ley; la doctrina y la jurisprudencia reconocen a los tratados la misma fuerza obligatoria que la ley por lo que constituye una fuente valiosa del derecho tributario cobrando gran importancia en diversas materias y especialmente en relación a los gravámenes evitando la doble imposición acordando mecanismos de colaboración en aspectos tributarios.

En cuanto al reglamento se tiene como una fuente del Derecho Tributario ya que éstos son necesarios para la ejecución de las leyes pero desde luego no alterando su espíritu. Se dice que los reglamentos son las disposiciones dictadas por el Órgano Ejecutivo que regula la ejecución de las leyes y es consecuencia de ello que los reglamentos no pueden alejarse de lo que manda la Constitución ni la ley.

Se puede definir al reglamento como: un cuerpo normativo de carácter general emanado normalmente por quien ejerce la administración pública, con carácter autónomo o para desarrollar los principios contenidos en la ley

ordinaria. Al contener normas generales se aplica hasta que el mismo no sea derogado por otro posterior por lo que la derogación puede ser expresa o tácita, siendo expresa cuando el reglamento posterior lo establece y tácita cuando existe una nueva reglamentación incompatible con el reglamento o se derogue la ley que le da vigencia.

Doctrinalmente se han clasificado a los reglamentos de acuerdo a cierto criterio o puntos de vista los cuales son:

- a) Desde el punto de vista subjetivo: Los reglamentos pueden emanar del Estado, provincia o incluso la municipalidad;
- b) En cuanto a la materia en la que versen: Se dan por la multiplicidad de los fines del Estado que dan origen a distintas clases de reglamentos y,
- c) En razón a su vinculación con la ley: La doctrina los clasifica en reglamentos ejecutivos, independientes, delegados y de necesidad.

El reglamento de ejecución o reglamento ejecutivo son los que se dictan con el objeto de hacer posible la aplicación de la ley detallando lo que ella regula, desarrollándola, complementándola y asegurando su cumplimiento. Nuestra Constitución le confiere al Presidente de la República potestad reglamentaria, no en forma general sino en forma limitada para decretar reglamentos que sean necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde. El reglamento en relación a la Constitución es una fuente secundaria ya que su finalidad es ejecutar leyes preexistentes de manera que debe existir una relación de correspondencia entre la ley y el reglamento.

Los reglamentos autónomos o independientes no tratan de ejecutar una ley en concreto sino que trata de regular ciertas materias en donde no

existe una ley que permita dictar un reglamento de ejecución pero que la administración pueda dictar en mérito a facultades que surgen implícitamente de la Constitución la cual admite algunos reglamentos autónomos que se encuentran expresamente consignados en la misma siendo los reglamentos administrativos o de organización porque están destinados a organizar y regular el funcionamiento de los órganos, ejemplo de ello es que la Asamblea Legislativa conforme al artículo 131 ordinal 1º de la Cn., y el Consejo de Ministros según el Art. 167 ordinal 1º Cn., pueden decretar sus reglamentos internos.

La diferencia entre los reglamentos autónomos y los de ejecución se basa en que los autónomos son *praeter legem* es decir tiene carácter de norma primaria y los de ejecución son *secundum legem* o normas secundarias.

Los reglamentos delegados son aquellos que se dictan en virtud de una autorización o habilitación legislativa llamados también reglamentos autorizados, supletorios de la ley, de derecho o de integración, éste tipo de reglamentos no emanan de la ley sino que derivan de una autorización legal y su diferencia con los reglamentos autónomos es por la circunstancia que la creación de normas jurídicas tienen fundamento en una delegación mientras que en los autónomos provienen del ejercicio de facultades que confiere la Constitución al Órgano Ejecutivo. El ordenamiento constitucional salvadoreño no incluye este tipo de reglamento ni tampoco debe de entenderse que el Presidente de la República requiere de autorización para el ejercicio de la potestad reglamentaria porque es la misma Constitución la que se la confiere.

En El Salvador conforme a la sentencia emitida por la Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia de fecha uno de julio del año dos mil siete los reglamentos son fruto de la potestad reglamentaria que tiene el Presidente de la República para el cumplimiento de la ejecución de las leyes formales esto en virtud en lo establecido en el artículo 168 ordinal 14º Cn., que literalmente dice: “Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República: ...14º Decretar los reglamentos que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde...”.

La Sala de lo Civil se remite a la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional en la misma sentencia argumentando que dicha Sala sostiene que la Constitución de la República autoriza únicamente dos clases de reglamentos siendo estos el reglamento de ejecución el cual es emitido por el Presidente de la República con el objeto de facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde y el reglamento autónomo que es emitido por el órgano estatal o ente público investido de la potestad reglamentaria sin relación directa con alguna ley. La capacidad jurídica del Presidente de la República según la Sala de lo Constitucional para la emisión de reglamentos de ejecución también conocidos en doctrina como reglamentos ordinarios está limitada por la misma ley a la cual se reglamenta y es consecuencia de ello que su contenido no puede ser excedido o rebasado por el acto reglamentario. En sus argumentos la Sala cita al autor Gabino Fraga quien sostiene lo siguiente: “El reglamento implica la preexistencia de la ley y guarda respecto a ella, una posición subordinada; en efecto si el papel del reglamento es facilitar la aplicación de la ley lógicamente tiene que implicar la existencia de la anterior de ésta y necesariamente tiene que conformarse a sus preceptos ya que malamente

podría cumplir su cometido si para hacer práctica la ejecución de la ley, en vez de amoldarse a sus disposiciones la contraría.”²⁶

De acuerdo al artículo 5 literal “d” también es fuente del derecho tributario la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias. El término jurisprudencia deriva de la voz latina “iuris prudentia” que es referido a la ciencia o conocimiento del derecho, a una repetición habitual ó uniforme de pronunciarse; la jurisprudencia hace notar la influencia que tienen un fallo sobre otro y a la vez indica la presencia de un conjunto de principios contenidos en las decisiones de los tribunales por lo que del conjunto de fallos se obtiene una regla o norma general para los tribunales sobre una cuestión determinada. El tribunal que tiene que pronunciarse debe acudir a dicha regla para seguir el mismo sentido jurídico.

La jurisprudencia puede ser entendida como el conjunto de fallos que constan en la parte resolutive de las sentencias emitidos por los tribunales aplicando los principios y doctrinas contenidos en un fallo precedente. Por lo tanto la jurisprudencia es la interpretación y aplicación del derecho por los tribunales del Órgano Judicial refiriéndose al conocimiento o previsión del derecho ya que ella proviene de “ius” que significa derecho y “prudentia” que significa previsión o conocimiento. En ese sentido las sentencias judiciales producen efectos únicamente en los procesos en los cuales se pronuncia pero en ocasiones una sentencia sirve como modelo o precedente para resolver un conflicto jurídico semejante y con ello la sentencia no sólo es obligatoria en el caso particular sino que se generaliza su obligatoriedad.

²⁶ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, tercera edición, editorial Porrúa, Argentina 1994, pág. 172.

El artículo 5 literal “d” expresa de manera taxativa que la jurisprudencia sobre los procesos de constitucionalidad de las leyes en materia tributaria constituye fuente del derecho tributario y sobre ello hay que señalar algunas cuestiones de trascendencia. La primera de ellas es la competencia que tiene la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia para dirimir los conflictos de constitucionalidad de las leyes, otro punto importante son los tipos de inconstitucionalidad que pueden presentarse siendo éstos la inconstitucionalidad por el contenido, la forma, omisión y conexión.

Los actos sujetos a un control constitucional pueden ser leyes, decretos ley, decretos con fuerza de ley, tratados internacionales, reglamentos, ordenanzas municipales, decretos de reformas constitucionales y actos políticos. La legitimación activa para interponer una demanda de inconstitucionalidad la tiene cualquier ciudadano según el artículo 83 de la Constitución de la República y artículo 2 de la ley de procedimientos constitucionales, el Fiscal General de la República de conformidad al artículo 30 literal “b” de la ley orgánica del Ministerio Público, el Procurador de Derechos Humanos artículo 11 de la ley de la Procuraduría para la Defensa de los Derechos Humanos, las personas jurídicas por medio de un ciudadano y los Jueces en base al artículo 85 de la Constitución. La legitimación pasiva puede recaer en cualquier autoridad emisora del ordenamiento jurídico. Por otra parte los principios fundamentales de proceso de inconstitucionalidad son cuatro los cuales son: a) principio de evidencia; b) principio de estricto derecho; c) principio de pertenencia, y d) principio de presunción de inconstitucionalidad.

La Sala de lo Constitucional en la sentencia “17-XII-1992, Inc. 3-92, Considerando X” ha establecido los parámetros y alcances del proceso de

inconstitucionalidad que son los siguientes: a) Se trata de enjuiciar la conformidad o disconformidad de una norma de carácter general y abstracta con la normativa constitucional; b) El parámetro del examen de constitucionalidad es la norma o normas de la Ley Fundamental en base a la cual se confronta la legitimidad constitucional de la disposición impugnada ya que la Constitución impone restricciones al alcance de la interpretación constitucional cuando en el artículo 235 dispone que: “Los funcionarios deben cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto”; c) El examen de constitucionalidad debe realizarse teniendo en cuenta el régimen o sistema político adoptado por la Constitución; d) La ubicación del órgano encargado del control de la constitucionalidad en la estructura estatal ya que la actividad de éste ha de ser de distintos matices; e) La competencia de la Sala está restringida a conocer y resolver dentro de los extremos de lo pedido y en cuanto fuere razonable y pertinente, y f) Una declaratoria de inconstitucionalidad cuando procede se circunscribe a las disposiciones contrarias a la Carta Magna subsistiendo la vigencia de los artículos o partes de los mismos conformes con el Estatuto Fundamental.

Finalmente el artículo 5 del código tributario manifiesta que supletoriamente constituyen fuentes del ordenamiento tributario la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Se debe entender por doctrina legal la jurisprudencia que se establece por los tribunales anteriormente citados en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes. Esta misma concepción de doctrina legal es compartida por la ley de casación en su artículo 3 ordinal 1º.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia emitida a las catorce horas treinta y dos minutos del día veinticinco de mayo de dos mil nueve con referencia HS054697.98 y acumulado HS05529798 en el juicio promovido por la Sociedad "Telecomunicaciones de América, Sociedad Anónima de Capital Variable", que se abrevia "Telecomunicaciones de América S.A. de C.V.", y "Telecam S.A. de C.V.", donde ésta última impugna la ilegalidad de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos argumenta que debe distinguirse el carácter supletorio que le otorga a la doctrina legal el código tributario término que indica que la misma suple o integra la falta de disposiciones en el ordenamiento jurídico. La doctrina legal se regula entonces como una fuente más del derecho tributario; en éste caso de forma supletoria con respecto a las demás expresadas en el Art. 5 de dicho código.

4.1. Principios que presiden la relación entre la ley y el reglamento.

Habiendo precisado en el punto anterior las fuentes del derecho tributario es conveniente en éste apartado estudiar las relaciones existentes entre la ley y el reglamento ya que en la práctica se presentan situaciones que jurídicamente requieren de una mayor atención es por ello que habiendo conocido a éstas dos fuentes del derecho tributario se procederá en primer plano a indicar las respectivas diferenciaciones que se pueden observar y posteriormente se dedicarán unas breves consideraciones sobre los principios que influyen en las relaciones entre las dos fuentes del derecho anteriormente citadas.

Lógicamente el reglamento goza de las prerrogativas de la ley pero el reglamento debe ajustarse a los términos de la misma y por tanto tiene que tener como finalidad su cumplimiento y aplicación. El reglamento se distingue

de la ley porque éste emana del Órgano Ejecutivo no así la ley que proviene del Órgano Legislativo en consecuencia debe sujetarse a sus disposiciones; para otros la ley se diferencia del reglamento en que la primera establece los principios o normas generales y el reglamento los detalles de su aplicación, la ley puede modificar y derogar en tanto el reglamento debe subordinarse a la ley, el reglamento no puede afectar derechos reconocidos por la legislación ni imponer obligaciones mientras que la ley si lo puede hacer, la ley puede existir y tener plena validez sin que exista un reglamento, en el caso del reglamento debe necesariamente preexistir una ley que va a desarrollar.

Otra diferencia que se señala entre ley y reglamento y de la cual deriva la naturaleza jurídica de ambos es que el reglamento no puede regular determinadas clases de relaciones caso contrario a la ley que sí está facultada, existen dos principios que determinan los casos en que no debe intervenir la facultad reglamentaria. El primer principio es el de la preferencia o primacía de la ley el cual consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento.

Al respecto la Sala de lo Constitucional en las sentencias dictadas en virtud de los recursos de Inconstitucionalidad 16-95 y 1-95 dijo: "El reglamento no es pues ni una ley material ni un acto administrativo general; y añade que: El reglamento tiene en común con la ley el ser una norma escrita pero difiere en otros aspectos; de la mencionada nota común pocos caracteres genéricos pueden derivarse. Lo propio del reglamento y lo que lo separa definitivamente de la ley es que es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria de la ley obra de la Administración".²⁷ Sobre lo

²⁷ Corte Suprema de Justicia Sala de lo civil de la. *Sentencia 41-C-2007*.

expuesto anteriormente se percibe que la misma Sala de lo Constitucional le otorga una posición jerárquicamente superior a la ley y una posición subalterna o inferior al reglamento.

Con lo apuntado en líneas anteriores la prioridad de la ley es una expresión de la voluntad del pueblo sobre el reglamento y una expresión de voluntad inferior de la Administración. La prioridad de la ley es una primacía eminentemente formal por razones de legitimidad que diferencian a una y otra norma, el principio de la jerarquía normativa supone la absoluta subordinación del reglamento a la ley expresando el carácter instrumental de la Administración y de sus normas.

Del principio expuesto se deduce que el reglamento complementa a la ley pero no puede derogarla, suplirla, limitarla o excluirla, implicando que la ley frente al reglamento no tiene límites de actuación pudiendo sustituir o excluir un reglamento para ordenar cualquier materia puede derogarlo, restringir su ámbito de manifestación o ampliarlo por lo tanto no existe un ámbito que pertenezca exclusivamente al reglamento en que pueda actuar al margen de la ley.

La superioridad que tiene la ley sobre el reglamento se dice que es piramidal de manera que incluye la totalidad de las posibilidades de actuación al reglamento así el autor María Diez expresa que: “Al hablar de jerarquía se establece el orden de aplicabilidad de las normas jurídicas al caso concreto y el criterio para resolver las contradicciones que se encuentran en normas de distinto rango. Expresa además que en cuanto a la jerarquía del reglamento dentro del ordenamiento jurídico de las normas tenemos que decir que está siempre por debajo de la ley, es decir que la

pirámide jurídica se compondrá en la siguiente forma: Constitución, ley y reglamento.”

El segundo principio es el que se denomina “La reserva de ley”, sobre éste principio se hará una aproximación ya que es el eje central de la investigación y se estudiará en el capítulo V donde se abordará en un análisis más profundo. La reserva de ley de manera general consiste en que conforme a la Constitución existen materias que sólo pueden ser reguladas por una ley en sentido formal por ejemplo la regulación de las garantías individuales sólo pueden hacerse como se expresó mediante una ley. Por otra parte existe una necesidad de regular mediante ley la imposición de contribuciones recordando que la misma Constitución manda que sea una ley formal entendida ésta como la expedida por el Órgano Legislativo.²⁸

Con la reserva de ley queda establecida la relación de la supremacía de la ley sobre el reglamento no pudiendo éste último regular por sí mismo una materia ya que la misma Constitución le confiere una serie de materias a regular a la ley y el resto permite la intervención del reglamento pero siempre sometido a la superioridad propia de la ley. El reglamento sigue siendo una norma secundaria y subordinada a la ley cuya supremacía es indiscutible.

4.2. Consideraciones sobre el proceso de formación de ley en el ordenamiento jurídico salvadoreño.

El proceso de formación de ley en El Salvador es regulado por la Constitución en los artículos 133 al 143 por el código civil en los artículos del Título Preliminar y por el reglamento interno de la Asamblea Legislativa en los artículos 11, 12, 31 y siguientes. Teniendo como guía nuestro

²⁸ Fraga, Gabino. Ob. Cit.

ordenamiento constitucional se pueden distinguir las fases del proceso de formación de ley siendo las siguientes: iniciativa, discusión y aprobación, sanción, promulgación y publicación.

Según el autor García Maynez la iniciativa de ley “Es el acto por el cual determinados órganos de Estado someten a la consideración del congreso un proyecto de ley.”²⁹ La iniciativa de ley es una fase introductoria del proceso de formación de ley constituyendo el requisito necesario para el origen del procedimiento la cual como se puede observar es el derecho que tienen ciertos órganos del Estado salvadoreño para presentar a la Asamblea Legislativa un proyecto de ley.

La Constitución en su artículo 133 establece en cuatro ordinales los titulares de la iniciativa de ley los cuales son:

- 1º. “Los Diputados en forma absoluta;
- 2º. El Presidente de la República por medio de sus ministros;
- 3º. La Corte Suprema de justicia en materias relativas al Órgano Judicial, al ejercicio del Notariado y de la Abogacía, y a la jurisdicción y competencia de los tribunales, y
- 4º. Los Consejos Municipales en materia de impuestos municipales.”

En el ordinal 1º del artículo 133 de la Cn., se le reconoce a los Diputados una iniciativa de ley en forma absoluta es decir sobre cualquier materia, excepto aquellas a las que la Constitución le reserva exclusivamente a otros Órganos por lo que están facultados para proponer proyectos de ley sin restricción alguna. En cuanto al ordinal 2º del mismo artículo también poseen una iniciativa de ley en forma absoluta pero carece de la iniciativa de

²⁹ García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 37º edición, editorial Porrúa, México 1985, pág. 54.

reformas constitucionales pero teniendo iniciativas en cuanto a la celebración de tratados y convenciones internacionales y la presentación anual por medio del Ministro de Hacienda del proyecto del presupuesto de la nación artículo 167 ordinal 3º Cn.

El ordinal 3º confiere al Órgano Judicial una iniciativa de ley restringida limitándola a las materias propias de dicho órgano siendo éstas: a) La jurisdicción y competencia de los tribunales; b) El ejercicio del Notariado y la Abogacía. Finalmente el ordinal 4º de igual manera confiere a los Consejos Municipales una iniciativa de ley restringida ya que sólo se limita a la materia de impuestos municipales constituyendo un elemento de la autonomía municipal según el artículo 204 Cn.

En el RIAL., se incluye la forma de ejercer la iniciativa de ley para quienes tienen ese derecho subjetivo público. Las personas que según la Constitución de la República tengan iniciativa de ley deben presentar por escrito sus anteproyectos a la Oficina de recepción de correspondencia de la Gerencia de Operaciones Legislativas de la Asamblea Legislativa la que según el artículo 144 RIAL., debe proporcionar el apoyo necesario al proceso de formación de la ley quienes deben colocar una razón de recibido con día y hora, entregándola posteriormente a la Junta Directiva por medio de sus Secretarios Art. 15 numeral 2.

La etapa de discusión y aprobación es conocida como una fase constitutiva de la ley la cual es un acto complejo porque se necesita de dos voluntades estatales (La Asamblea Legislativa y el Órgano Ejecutivo), la Constitución de la República en su artículo 135 se limita a establecer que: “Todo proyecto de ley después de discutido y aprobado se trasladará a más tardar dentro de diez días al Órgano Ejecutivo...”.

Desde el momento que un titular de la iniciativa de ley presenta a la Gerencia de Operaciones Legislativas el anteproyecto de ley lo convierte en un proyecto de ley con lo que se da inicio a la fase legislativa que requiere de ciertos actos jurídicos, análisis, debates y decisión del pleno de la Asamblea; en la fase legislativa el proyecto de ley sigue el trámite de primera lectura ante el pleno siendo ésta el acto jurídico de carácter ilustrativo que es realizado por uno de los Secretarios de la Junta Directiva de la Asamblea Legislativa por medio del cual lee al pleno legislativo el texto del proyecto para que los Diputados tengan conocimiento de su contenido. Se encuentra regulado en el artículo 15 número 2 y 4 RIAL., que se refieren a la comunicación por parte de uno de los Secretarios del proyecto al pleno legislativo finalizando con el acto que hace el Presidente de la Junta Directiva de determinar la comisión correspondiente a la que se le será asignado el estudio del proyecto artículo 13 número 6 RIAL.

A su vez en esta fase puede acordarse en lugar de la primera lectura la dispensa de trámite la cual es procedente únicamente en casos urgentes o cuando sea un proyecto de ley que no sea trascendental para toda la República, ésta se concede a petición de alguno de los Diputados pudiendo discutirse en la misma sesión aún sin el dictamen de la comisión respectiva según el artículo 76 RIAL. En consecuencia por la dispensa de trámite no hay segunda lectura del proyecto ni del dictamen de la comisión.

De no acordarse la dispensa de trámite una vez hayan dictaminado sobre el proyecto de ley se procede nuevamente a someterse al conocimiento del pleno donde se da la segunda lectura por el Secretario de la comisión correspondiente en virtud de los artículos 15 número 4 y 70 RIAL., la cual es una ilustración para el pleno legislativo que ayuda para

recordar el contenido del proyecto de ley donde los Diputados obtienen todos los elementos de juicio para valorar el dictamen de la comisión y poder debatir acertadamente.

Posteriormente se abre a discusión la cual según García Maynez “Es el acto por el cual el Órgano Legislativo delibera acerca de las iniciativas a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.”³⁰ El reglamento por su parte dice que la discusión debe ser metódica y clara dándole lectura de un modo general al proyecto de ley y luego por artículos esto en virtud del artículo 80 RIAL. Comenzada la discusión no es permitido la interrupción salvo que la Asamblea Legislativa lo acuerde.

El artículo 82 RIAL., indica que los Diputados y las Diputadas tendrán derecho de réplica y para ello podrán hacer uso de la palabra hasta por un máximo de cinco minutos con lo que se les impone un lapso para su actuación y también concluidos los debates, sometido el proyecto a votación y concluida esta última no se concederá más la palabra sobre el asunto votado, el cual se dará por cerrado, excepto si previamente se ha solicitado el uso de la palabra para razonar el voto.

Terminada la etapa de discusión en el plenario se procede a la votación la cual es un acto jurídico por el cual cada uno de los Diputados se pronuncia individualmente aceptando o rechazando el proyecto de ley. Como bien lo señala el reglamento en el artículo 86 número 1 y 2 la votación debe realizarse a mano alzada o por medio electrónico u otro sistema establecido previamente, a su vez también puede ser nominal y pública en los casos que

³⁰ García Maynez Eduardo. Ob Cit. Pag. 54.

la misma Constitución establece y cuando la Asamblea Legislativa así lo disponga.

Para las resoluciones se requiere por lo menos el voto favorable de la mitad más uno de los Diputados electos es decir 43 votos salvo lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución de la República en donde se necesite una mayoría diferente (Son ejemplos la ratificación de un tratado internacional que requiere el voto de las tres cuartas partes es decir sesenta y tres votos favorables artículo 147 Cn., la ratificación de un decreto legislativo vetado por el Presidente de la República que requiere el voto favorable de dos tercios es decir cincuenta y ocho artículo 137 Cn.). La fase de resolución se configura una vez establecido el quórum casi de de manera inmediata se formula el decreto legislativo y se procede a la tramitación señalada por la Constitución la cual consiste de acuerdo a los artículos 134 y 135 en que el proyecto de ley debe ser firmado por la mayoría de los miembros de la Junta Directiva que en ningún caso puede ser menor a cinco de ellos. El RIAL., indica que “Todo decreto o acuerdo será firmado por la mayoría de los miembros de la Junta Directiva; en lo demás deberá cumplirse lo establecido en los artículos 134 y 135 de la Constitución. En los casos referidos en el segundo inciso del artículo 135 de la Constitución se enviará un ejemplar al Diario Oficial para su publicación.”

El decreto legislativo es la forma en que la Asamblea Legislativa emite sus acuerdos que contienen el texto de la ley, el número para el periodo legislativo, los considerandos, el articulado y el lugar, fecha y firmas contemplando a su vez las formalidades exigidas como lo son los tres ejemplares firmados como se apuntó en líneas anteriores. El plazo que se le concede a la Asamblea Legislativa es de diez días hábiles para que remita

al Órgano Ejecutivo el decreto y con ese acto se le pone fin a la fase legislativa.

Una vez que el Presidente de la República recibe el decreto legislativo se inicia la fase ejecutiva con lo que se expresa el ejercicio del poder político otorgado a dicho funcionario al realizarse los actos sucesivos del proceso de formación de ley. Dentro de ésta fase se encuentra la sanción que en resumen es el acto jurídico político por el cual el Presidente de la República da el reconocimiento positivo al decreto legislativo expresando la voluntad de convertirlo en ley de la República; sancionar según la Sala de lo Constitucional no es más que el acto de aprobarla cuando el Órgano Ejecutivo expresa su conformidad por no existir violaciones constitucionales o inconveniencias que tengan como consecuencia su devolución y es así que el Presidente de la República al recibir el proyecto de ley determina si es inconstitucional, inconveniente o no amerita observaciones artículo 135 inciso 2 Cn.

Si el proyecto de ley es constitucional, conveniente y no amerita observaciones el Presidente de la República deberá darle su aprobación o sanción devolviendo uno de los ejemplares a la Asamblea Legislativa dejando uno en su archivo y deberá mandar a publicar el texto como ley en el Diario Oficial artículo 136 Cn.

Cuando se considere inconstitucional un proyecto de ley debe el Presidente devolverlo a la Asamblea Legislativa dentro de los 8 días posteriores al de su recibo puntualizando las razones de su veto. La Asamblea podrá reconsiderarlo y si logra ratificarlo con los dos tercios de votos (56 votos), y deberá enviarlo de nuevo al Presidente de la República y éste último deberá dirigirlo a la Corte Suprema de Justicia dentro de un plazo

de 3 días en donde el máximo Tribunal escuchará las razones de ambos Órganos y resolverá si es constitucional o no. En caso de ser constitucional el proyecto de ley el Presidente de la República está obligado a sancionar y publicar como ley dicho proyecto artículo 137 incisos 1 y 2 y artículo 138 Cn.

En caso de ser inconveniente el proyecto de ley lo devolverá a la Asamblea Legislativa quien podrá reconsiderar el proyecto y si logra ratificarlo con los dos tercios lo enviará de nuevo al Presidente quien debe sancionarlo y publicarlo como ley artículo 137 inciso 1 y 2 Cn. Si el Presidente considera que es constitucional y conveniente pero amerita observaciones debe devolverlo a la Asamblea Legislativa quien reconsiderará las observaciones resolviendo por mayoría simple y lo enviará nuevamente al Presidente para sancionar y publicar el proyecto de ley. Por lo tanto el veto y las observaciones generan un efecto suspensivo ya que retrasa la sanción, promulgación y publicación de la ley siendo necesario para que dichas etapas tengan eficacia jurídica ser comunicados por los Ministros en sus respectivos ramos adquiriendo autenticidad legal artículo 163 Cn.

En la sentencia de inconstitucionalidad del 7 de febrero de 1985 la Sala de lo Constitucional ha sostenido que no procede el veto parcial al indicar que “El Órgano Ejecutivo no puede en ningún caso alterar, modificar o dividir contenidos; sólo puede vetar o hacer observaciones de manera definitiva...”³¹.

Luego de la sanción se procede a la promulgación la cual es el acto jurídico por el cual el Órgano Ejecutivo da fe que el decreto legislativo

³¹ El Salvador, Órgano Judicial, Corte Suprema de Justicia, *Revista Judicial*, T.L.XXXVI, talleres gráficos, san salvador 1985, pág. 195.

sancionado ha cumplido con las formalidades exigidas por la Constitución de la República debiendo completar el proceso de formación de ley ordenando su publicación y convirtiéndose en ley de la República, es desde el momento de la promulgación que el proyecto adquiere la calidad de ley artículo 139 Cn.

La Sala de lo Constitucional en su jurisprudencia ha sostenido que la promulgación constituye el último acto del proceso de formación de ley sin la cual la ley no tendría existencia y además manifiesta que siendo la sanción la aprobación de la ley y la publicación el acto de reproducir el texto en el Diario Oficial la promulgación en conclusión es la orden de publicar en virtud de los artículos 135 al 139 Cn. El contenido de la promulgación constituye la orden de publicación, la ejecución en sentido general y la autenticidad del texto.

La Constitución no define que es la promulgación pero las contempla en los artículos 140 y 163 ordinal 8º de la Cn., estableciendo la condición necesaria para la obligatoriedad de la ley, y el deber del Órgano Ejecutivo de promulgarla.

Después de promulgada una ley se vuelve necesario hacerla del conocimiento de todos los ciudadanos para su obligado cumplimiento lográndose por medio de la publicación en donde se da a conocer materialmente el texto de la ley. La promulgación es un acto material relacionado con la obligatoriedad y es verificable cuando la ley se inserta en el Diario Oficial artículo 140 Cn. La Sala de lo Constitucional en relación a la publicación ha indicado que: “I) La publicación es la inserción material del texto de la ley en el Diario Oficial artículo 136 y 140 Cn., II) La publicación es la condición para la vigencia de la ley; III) La fecha de la publicación es la

fecha del periódico oficial y por consiguiente es la fecha cierta para contar el plazo para su vigencia...”.

En el artículo 139 de la Constitución de la República se expresa el término de la publicación que es de quince días donde además se le obliga al Presidente de la República a publicar la ley que sanciona. De igual manera prevé la situación en que el Presidente de la República no manda a publicar la ley debido a que fué aprobada sin su consentimiento siendo en este caso el Presidente de la Asamblea Legislativa quien la publica.

La vigencia u obligatoriedad de la ley no es desde su promulgación sino que lo es transcurrido el plazo de la *vacatio legis* que es el lapso de tiempo comprendido entre el momento de la publicación y aquel en que la norma entra en vigor. La *vacatio legis* o la *vacancia* de la ley se encuentra regulada en el artículo 140 Cn., en cual establece un lapso para las leyes permanentes que es de ocho días como mínimo pudiendo ese lapso ampliarse pero no restringirse, esto no opera para las leyes transitorias que pueden entrar en vigencias el mismo día de la publicación. Transcurrido el tiempo de la *vacatio legis* se inicia el periodo de vigencia de la ley volviéndose obligatoria y genera efectos jurídicos.

CAPITULO V

5. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY.

5.1. El principio de legalidad en el derecho salvadoreño.

Luego de desarrollar a lo largo de la investigación los aspectos que han representado grandes aportes como lo son los antecedentes históricos de los principios de legalidad y reserva de ley, su marco jurídico hasta el capítulo anterior que se estudiaron a las fuentes del derecho tributario resta finalmente analizar jurisprudencialmente a los principios que son el eje central de investigación desarrollando primeramente al principio de legalidad para después abordar a la reserva de ley.

En cuanto al principio de legalidad conforme a la doctrina éste se divide en dos aspectos: “El principio de legalidad de su administración”, y “Principio de reserva de ley”. Se enfocará pues inicialmente desde el punto de vista de la legalidad general para luego comprender a la legalidad en materia tributaria. Sobre la primera apreciación el principio de legalidad implica que en todo Estado de derecho legalmente constituido toda su actividad se desenvuelve dentro de un marco jurídico preestablecido quedando la actuación descrita, condicionada y limitada por las normas y a su vez constituye un principio básico del derecho público significando una supremacía de la norma que se opone a la arbitrariedad. Sobre éste principio pueden observarse dos aspectos uno material y uno formal; el primero denota que debe tratarse de normas de carácter general, abstracto e impersonal sin importar el órgano de donde provienen y el segundo significa que además de tratarse de una ley de contenido material, tal cuerpo de ley debe ser creado conforme al procedimiento señalado por la Constitución para la formación de leyes esto significa que debe ser propuesta por los

funcionarios que tengan iniciativa de ley, aprobada por el Órgano Legislativo, sancionada y promulgada por el Órgano Ejecutivo.

Por otro lado el principio de legalidad es considerado como un límite constitucional tanto para los particulares como para el Estado y es incorporado en la mayoría de las constituciones de los Estados democráticos³², con lo que la actuación de la administración y la de los tribunales están vinculados al ordenamiento jurídico siendo necesario que los mismos actúen de conformidad a él.

Se refleja lo anterior en la sentencia con referencia 55-F-2002 “El principio de legalidad aplicado a la Administración Pública ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por este Tribunal sosteniéndose que en virtud del mismo, la Administración sólo puede actuar cuando la ley la faculte, ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido. Lo anterior implica, que la Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto, facultad, ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, entendidas como sinónimos de habilitación: sólo con una habilitación normativa la Administración puede válidamente realizar actuaciones.”

La legalidad no presupone destinar únicamente el respeto a la ley sino a todo el conjunto de normas del país incluyendo a los reglamentos denominado lo siguiente bloque de legalidad que consiste en un conjunto de normas jurídicas escritas a cuya observancia se encuentra obligada la

³² Parada Díaz, José Ramiro, tesis “*estudio somero sobre los procedimientos tributarios administrativos y contencioso*”, San Salvador, 1986, Pág. 2.

Administración Pública, el cual comprende tanto la ley como las normas de rango superior igual o inferior a ésta. La idea expuesta anteriormente es compartida por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia 398-2004 emitida a las trece horas con cincuenta minutos del día treinta de mayo de dos mil siete en donde señala que el principio de legalidad como categoría jurídica rige la actividad estatal y que tal principio no hace referencia sólo a la legalidad secundaria sino que se extiende al sistema normativo como unidad y a la vez la misma Sala en su sentencia 21-C-96 emitida a las catorce horas con treinta minutos del día dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y siete en un proceso de amparo contra providencias del Concejo Municipal de Nueva San Salvador señalando que: “Que las entidades administrativas incluidos los Concejos municipales deben someterse en todo momento a lo que la ley establezca, entendiendo tal expresión como indicativa por lo específico del análisis del concreto sistema de derecho administrativo que rige en un ordenamiento jurídico dado.”

Ahora bien en cuanto a los alcances del principio de legalidad la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en el proceso de amparo 117-97 Quintanilla en contra Dirección General de la Renta de Aduanas y Dirección General de Tesorería en la sentencia dada a las catorce horas del día diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y siete reconociendo al principio de legalidad estima que todas las disposiciones con rango de ley deben ajustarse a los términos que la Constitución imponga argumentando lo siguiente: "El principio de legalidad no hace referencia sólo a la legalidad ordinaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir, la legalidad supone respeto al orden jurídico en su totalidad, lo que comprende a la Constitución. Por ello, la legalidad no es sólo sujeción a la ley, sino también y de modo preferente

sujeción a la Constitución. Y es que sobre la expresión ley no debe olvidarse que en virtud de los principios de supremacía constitucional, jerarquía normativa y regularidad jurídica, la disposición legal debe ser conforme, en forma y contenido, a la normativa constitucional".

Por tanto el principio de legalidad implica una preexistencia de una norma que especifica y habilita a la Administración para que actúe en determinados ámbitos configurándose la denominada vinculación positiva (Preexistencia normativa y delimitación de características y fines de la actuación administrativa). La vinculación negativa por su parte afirma que los poderes públicos pueden desarrollar sus potestades siempre que una norma jurídica no les impidan o prohíban su actuación incluyéndose dentro de ésta doctrina a la Constitución, las leyes formales y los reglamentos.

En El Salvador por disposición constitucional la Administración Pública está regida por la vinculación positiva en relación al principio de legalidad ya que nuestra carta magna lo reconoce en el artículo 86 Cn., "El poder público emana del pueblo. Los órganos del gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas...". Aunque éste sometimiento de los poderes públicos no se reconoce expresamente, ahora bien en forma particular se identifica el principio de legalidad con los artículos 168 ordinal 1º y 172 inciso final de la Constitución de la República.

La Sala de lo Constitucional y de lo Contencioso Administrativo han interpretado que el artículo 86 Cn., anteriormente citado es aplicable a todos los órganos que integran a la Administración Pública prueba de ello es la

sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo con referencia 17-T-96 dada a las nueve horas del día 20 de marzo de 1997. La sala manifiesta que: “Superadas concepciones que sostenían la libre determinación de la administración en virtud de las cuales ésta podía realizar cualquier accionar no prohibido por la ley, sistema que se denominó de la vinculación negativa en la actualidad impera la concepción en virtud de la cual las actuaciones de la Administración se sujetan al principio de la positive bindung o vinculación positiva...”. Los particulares por su parte pueden otorgar actos y realizar cualquier conducta siendo limitada únicamente su actuación si el ordenamiento jurídico le prohíbe conforme al artículo 8 Cn., “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni a privarse de lo que ella no prohíbe”. Sobre el mismo artículo 86 Cn., la Sala de lo Contencioso Administrativo en la sentencia 38-F-97 dictada a las catorce horas del día veintidós de enero de mil novecientos noventa y ocho dijo: “Conforme al principio de legalidad establecido en nuestra Constitución Art. 86 inc. 3º, la Administración Pública está obligada a realizar todos sus actos de acuerdo a lo dispuesto en la ley, de lo que deriva, como contrapartida, el derecho de los administrados de exigirle que observe en su funcionamiento el cabal cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable”.

Por lo tanto se infiere que los funcionarios tienen la obligación de actuar conforme a las atribuciones y sus respectivas competencias conferidas en virtud de la ley no excediéndose en lo que no se le ha facultado. También la Constitución de la República en su artículo 164 sanciona con nulidad las actuaciones del Ejecutivo cuando hay un exceso en sus facultades siendo su contenido el siguiente: “Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan excediendo las facultades que esta Constitución establece serán nulos y no deberán ser obedecidos aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la

Asamblea Legislativa.” Por su parte la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia 87-V-2002 emitida a las doce horas cuarenta minutos del veinte de junio de dos mil cinco en donde se impugna la resolución número DJCO 526, emitida por el Departamento Jurídico de la Dirección General de la Renta de Aduanas el ocho de agosto de dos mil uno expresa que el constituyente ha establecido un mecanismo de defensa de los ciudadanos frente a actos con un vicio excepcional y resulta ser un importante instrumento en la defensa de los ciudadanos frente a actos del Órgano Ejecutivo que vulneren el ordenamiento jurídico. Se refiere además al artículo 86 de la Constitución indicando que es la norma que contiene la más genérica expresión del principio de legalidad en el ordenamiento salvadoreño identificándose en su inciso primero a los órganos fundamentales del gobierno señalando a los Órganos Legislativo, Ejecutivo y Judicial como expresión de la clásica división de poderes.

Para la Sala de lo Contencioso Administrativo en el inciso final del artículo citado se encuentra plasmada la concreción expresa del principio de legalidad señalando que "Los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Pareciera ser en principio que la disposición se refiere exclusivamente a los "funcionarios del gobierno", pero señala que tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública y no únicamente del Órgano Ejecutivo.

En esta misma interpretación integradora de la Constitución concluye la Sala que la regulación sobre la nulidad contenida en el art. 164 Cn, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de

dicho vicio. Por otra parte, el art. 164 se refiere a "decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones". En dicha enunciación el Constituyente pretende ilustrar respecto al tipo de actuaciones que provienen de dicho sujeto y que podrían resultar nulas y no agotarlas. Siendo que la aplicación de dicha disposición no está limitada al Órgano Ejecutivo, sino a toda la Administración Pública debe interpretarse que dicha fórmula no es restrictiva sino por el contrario se refiere a todas las posibles actuaciones administrativas que excedan las facultades que la Constitución establece cualesquiera sea la forma que adopten. Puede relacionarse con la sentencia arriba mencionada la sentencia 88-V-2002 dada a las doce y treinta de fecha veinte de junio de dos mil cinco.

5.2. La reserva de ley.

En este punto se pone de manifiesto la cuestión central de la investigación ya que la reserva de ley está íntimamente ligada a varios asuntos como lo son las fuentes del derecho, cuestiones competenciales de los órganos fundamentales, los derechos fundamentales entre otros apoyándonos en algunas elaboraciones doctrinales y en las bases jurisprudenciales elaboradas por la Corte Suprema de Justicia.

En nuestro país debe tenerse en cuenta que existe reserva de ley en todos aquellos casos en que la Constitución aunque sea implícitamente, establece que determinadas materias o parte de ellas únicamente pueden ser normadas por ley con lo que es consecuencia que se excluye otro tipo de regulación implicando una verdadera limitación al poder reglamentario del Órgano Ejecutivo. La reserva de ley debe ser entendida como una reserva de materia impidiendo al legislador abandonar el ejercicio de la potestad legislativa o bien el concreto ejercicio en materias determinadas estableciéndose así límites a la potestad reglamentaria y al propio legislador.

Un aspecto de transcendencia es que se dice que el fundamento de la reserva de ley en el Estado democrático es asegurar que la regulación de ciertas materias se haga mediante el procedimiento legislativo que se asienta sobre la publicidad, la contradicción y el debate con lo cual se tiende al aseguramiento del pluralismo democrático. Ahora bien si se faculta al Órgano Ejecutivo para crear derecho al margen del procedimiento de elaboración de las normas se vulnera al principio de reserva de ley.

La eficacia que contiene la reserva de ley se ha puntualizado en aquellos Estados donde existe una legislación delegada. Nuestra Constitución reconoce un sistema en que las potestades normativas del Órgano Ejecutivo están limitadas porque sólo pueden dictar reglamentos significando lo siguiente que la Asamblea Legislativa no tiene límites en su potestad normadora excepto en cuanto a los principios constitucionales.

La manifestación expresa de la reserva de ley determina finalmente que ésta última sea la fuente formal más importante dentro del sistema. Esto cobra relevancia porque por medio de decretos el Órgano Ejecutivo ha alterado elementos esenciales de los tributos violando en así los artículos 86 y 164 Cn.

Se comenzará primeramente a puntualizar las definiciones que sobre la reserva de ley se han elaborado; así se entiende que “El principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley, lo que implica que no puede existir el tributo sin la ley previa que lo establezca”.³³

³³ Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, *Curso de Derecho Administrativo Tributario*, “Aspectos Generales del Derecho Tributario.” Ciudad Universitaria, Agosto de 2007, pág. 5.

Para otros autores se entiende como una remisión que deviene de la Constitución para que sea la ley la que regule una materia es decir entonces que la decisión proviene de la voluntad del constituyente mandando que tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico. En este sentido varios autores concuerdan con que las normas que contienen reservas de ley son una variante de las llamadas normas sobre la producción jurídica ya que no se refieren de forma directa a la regulación de la conducta humana sino que tienen por objeto otras normas. Por lo anterior los destinatarios principales de las reservas de ley son los órganos que producen el derecho y no aquellos encargados de su aplicación; igualmente las reservas son también normas sobre la competencia en tanto la misma técnica de la reserva de ley consiste en una distribución o asignación de las potestades normativas.

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia dictada a las nueve horas del día quince de marzo de dos mil dos con referencia 30-96/10-97/10-99/29-2001 en proceso de inconstitucionalidad por su forma de los artículos 77, 81, 129 inc. 2°, 157, 234, 235, 236, 237, 248, 249, 251, 255 y 256 y en su contenido, de los artículos 77, 81, 129, 157, 169, 175, 234, 235, 236, 237, 248, 249, 250, 251, 255, 256 y 262 por medio del cual el Presidente de la República emitió el Reglamento General de Tránsito y Seguridad Vial (REGETRASEV), sostiene el punto de partida es la idea que la reserva de ley no está constituida sobre un único objeto sino que se mueve en diferentes ámbitos formando un conjunto heterogéneo alcanzando aspectos relacionados básicamente con el patrimonio, la libertad, la seguridad y la defensa. Este aporte de la Sala nos encamina a identificar que el ámbito de los tributos es una materia reservada a ley porque conlleva una intervención del Estado en el ámbito de propiedad de los ciudadanos en tal sentido explica que no es concebible que puedan ser establecidos por el

Ejecutivo si dicho órgano es el que va a hacer uso de esos fondos permitiendo la reserva de ley el ejercicio de cierto control de un órgano sobre otro.

Un aspecto importante que resalta de la sentencia es que según la misma Sala la reserva de ley “Es una técnica de distribución de potestades normativas a favor del Legislativo determinada constitucionalmente y que por tanto implica que determinadas materias sólo pueden ser reguladas por dicho órgano como garantía, en primer lugar de la institución parlamentaria frente a las restantes potestades normativas y en segundo lugar frente a sí misma”. Se relaciona con la anterior definición la sentencia 19-98 dictada a las once horas del día veintiséis de febrero de dos mil dos en proceso relativa a la inconstitucionalidad de los artículos 16, 102, 103, 144, 190, 193, 220, 224 y 229 de la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.

De acuerdo a la construcción jurisprudencial de la Sala en reiteradas resoluciones la reserva de ley no opera de la misma forma en los distintos ordenamientos jurídicos pero se concibe como la garantía de que un determinado ámbito vital de la realidad dependa exclusivamente de la voluntad de los representantes de aquellos involucrados necesariamente en dicho ámbito es decir los ciudadanos.

En El Salvador la reserva de ley es un medio con el cual se distribuye la facultad de producir disposiciones jurídicas entre los órganos y entes públicos con potestad para tal efecto pero es a la Asamblea Legislativa a quien se le otorga preferencia en ciertos ámbitos preferencia que surge precisamente de los principios que rigen al Órgano Legislativo.

La Sala de lo Constitucional ha establecido un criterio uniforme en varias sentencias al manifestar que hay reserva de ley cuando existe un precepto constitucional que exige que sea la ley la que regule una determinada materia quedando sustraídas todas las normas distintas de la ley lo que significa también que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación y que no puede remitirla a otras normas concretamente al reglamento.

Hay que tener presente que es criterio jurisprudencial que por medio de la reserva de ley no se concede al legislador la facultad de decidir cuál será el rango de las normas sino que lo que se pretende es que la regulación quede prohibida a quien no sea el legislador, significando lo siguiente que son los diputados como representantes de los ciudadanos quienes puedan dictar las normas correspondientes. Por tanto el efecto de la reserva es que la potestad legislativa es irrenunciable en la materia reservada según la sentencia 344-2003 emitida a las catorce horas y cincuenta y cuatro minutos del día veintiséis de febrero de dos mil cuatro en proceso de amparo constitucional contra providencias del Director General de la Renta de Aduanas relacionada con la sentencia 386-2004 dada a las catorce horas y cincuenta y cuatro minutos del día cuatro de abril de dos mil seis en proceso de amparo constitucional contra providencias de la Jefa del Departamento de Valoración y del Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección General de la Renta de Aduanas, que estima vulneran derechos constitucionales.

Después de identificar algunas definiciones que ha elaborado la Sala de lo Constitucional y algunos autores en relación a la reserva de ley se procede en este punto a tratar de establecer cómo se clasifica el principio de reserva de ley, y para ello se retoma la sentencia 30-96/10-97/10-99/29-

2001 especificando la Sala que identificada por cualquier vía que una materia de acuerdo a la Constitución está reservada a ley hay que analizar el grado de pureza que incorpora la específica reserva, esto es cómo funciona la misma. La reserva de ley, de acuerdo a la doctrina europea en especial la italiana puede funcionar de dos maneras distintas: como una reserva "absoluta" o como una reserva "relativa".

La reserva absoluta es llamada en ocasiones reserva en sentido estricto que conlleva que la ley en sentido formal regula por sí misma toda la materia reservada de tal modo que queda completamente exenta de la acción del Ejecutivo y los entes autónomos. En estos supuestos los acuerdos ejecutivos o municipales se les está vedado entrar a regular las materias reservadas. De acuerdo a esta doctrina la reserva absoluta crea una obligación al legislador de regular él mismo la totalidad de la materia. Este grado de reserva, el absoluto, es el que se aplica como regla general una vez identificada una materia como integrante de aquella reserva.

No debe olvidarse según la Sala que la reserva de una materia a la ley no supone siempre la prohibición total de acceso a la misma de otras potestades normativas ya que en algunos supuestos la reserva de ley puede relajarse notoriamente admitiendo la colaboración de otros entes con potestades normativas (reserva relativa). Así mismo señala que a veces es inadmisibles la presencia de reglamentos en una materia reservada a la ley pero tal aseveración no es del todo definitiva. Por lo anteriormente referido se debe considerar la inviabilidad real de una reserva absoluta en todos los casos que provoca no la sustitución de la ley sino la colaboración de los entes con potestades normativas en las tareas reguladoras de detalle o de ejecución en subordinación a la ley y como mero complemento de ella.

La reserva relativa en tanto implica que la ley no regula exhaustivamente toda la materia como en la absoluta sino que se limita a lo esencial y para el resto se remite a reglamentos, acuerdos o tratados, a los que invita, ordena o habilita a colaborar en la normación. En los supuestos de reserva relativa la ley puede limitarse a establecer lo básico de la disciplina o materia remitiendo el resto a otras normas aunque la ley debe establecer los criterios y directrices de la regulación subordinada, así como una delimitación precisa de su ámbito. Según la Sala lo esencial radica en la circunstancia de que la norma remitente en los casos habilitados renuncia deliberadamente a agotar toda la regulación y consciente de ello llama a otra norma para que la complete formando entre las dos un solo bloque normativo; sin embargo tal renuncia no puede ser absoluta; o lo que es lo mismo algo tiene que regular: lo esencial de la materia dejando a la otra norma la regulación de lo complementario como los aspectos colaterales o conexos al núcleo de la materia.

Según la jurisprudencia el contenido de una disposición de remisión para hacer uso de la reserva relativa debe comprender los siguientes elementos: una regulación de la materia que deliberadamente no pretende ser exhaustiva; la determinación de unas instrucciones, criterios o bases que sin llegar a suponer una regulación agotada resulten lo suficientemente expresivos como para que a partir de ellos pueda luego desarrollarse la normativa; una habilitación reglamentaria, o sea una autorización al reglamento o a otra norma inferior a la ley para que regule la materia penetrando en una zona reservada a la ley que sin esta habilitación resultaría ilícita y cuya realización no ha de exceder las instrucciones legales; y una remisión al resultado de la colaboración reglamentaria que en los términos dichos se ha posibilitado u ordenado. Cabe aclarar que la habilitación y la remisión son dos figuras distintas ya que puede haber remisión sin

habilitación, en los supuestos de ausencia de reserva legal y por otro lado la mera habilitación no cumple los requisitos de una remisión suficiente si no va acompañada de una regulación material mínima.

No obstante no es necesario que la habilitación se haga mediante cláusula expresa sino que puede realizarse de forma implícita a la vez que se efectúa la remisión normativa. Hay que tener claro que las normas que hacen uso de la relatividad no deben dejar en libertad a la norma habilitada o remitida sino que deben condicionar y circunscribir el llamamiento o ayuda ya que cuanto más detallada sea la ley que incorpora la reserva menos margen habrá para el desarrollo de la norma remitida. Por otra parte cuando la habilitación se haga en forma tácita la remisión al menos debe ser expresa o inequívoca porque la norma remitida no puede actuar sino en virtud del "llamamiento" expreso concreta y específica a aspectos o cuestiones singulares y plenamente identificables.

Constitucionalmente se opta preferentemente en las materias reservadas por una regulación absoluta de parte del Órgano Legislativo para evitar la desnaturalización de la figura habrá supuestos en los cuales el mismo texto constitucional permite percibir tácitamente la posibilidad de que la opción preferente se relaje en cierto porcentaje de tal forma que el depositario de la reserva pueda libremente decidir por una complementación normativa emanada de otra fuente bajo los requisitos y límites anteriormente señalados.

Hay materias reservadas según la Sala en las que por motivos de complejidad técnica, la prontitud de actuación y las precisiones normativas exigen que la ley que incorpora la reserva pueda tener la complementariedad y colaboración de otros entes con potestades normativas; es decir que

ciertos ámbitos de la realidad normada encomendados al legislador pueden ser cubiertos si bien preferentemente por aquél en su núcleo esencial por normas emanadas de otras fuentes reconocidas constitucionalmente, para poder optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución se puede relacionar con lo expuesto anteriormente la sentencia 30-2001 dada a las doce horas del día dieciséis de julio de dos mil cuatro en proceso de inconstitucionalidad de la Ordenanza Reguladora de las Actividades de Comercio y Consumo de Bebidas Alcohólicas en el Municipio de Soyapango (OREACBAMS) y la sentencia 19-98.

Finalmente se pueden establecer planteamientos elaborados por la Sala en donde argumenta que cuando se alega violación a la reserva de ley ya sea en forma absoluta o relativa y la regulación o parte de ella se hace por una fuente de derecho distinta se entiende que la supuesta violación constitucional puede provenir tanto de la normativa que invade la materia reservada a la ley como de la misma ley obligada a efectuar la regulación. Así podría ser que un reglamento u otra norma inferior a la ley penetre la zona reservada a la misma sin estar habilitado para ello por el legislador pero también podría darse el caso en el que la ley misma haga una habilitación ilícita ya sea porque no le está permitido hacerla verbigracia en el caso de la reserva absoluta o porque el contenido de la disposición de remisión no reúne los elementos necesarios para considerarla constitucionalmente adecuada.

En virtud de lo anterior cuando se alega violación a la reserva de ley y se comprueba la existencia de una habilitación por parte de la ley hacia una fuente de derecho distinta la Sala debe pronunciarse sobre la constitucionalidad de ésta por lo que para considerar adecuadamente configurada la pretensión de inconstitucionalidad el peticionario debe

impugnar tanto la normativa que invade la materia reservada como la ley obligada a regularla. Si se impugna únicamente la ley que hace la remisión la Sala está habilitada para pronunciarse respecto de la constitucionalidad de la norma remitida en virtud de la figura de inconstitucionalidad por conexión pero si la pretensión de inconstitucionalidad sólo se dirige contra la norma remitida, el tribunal se ve imposibilitado para pronunciarse respecto de la pretensión ya que la inconstitucionalidad de dicha norma dependería de lo lícito de la habilitación hecha por la norma de remisión y para establecer dicha circunstancia tendría que analizarse el contenido de la disposición de remisión lo cual no le estaría permitido según el principio de congruencia procesal debiendo prevenir o rechazar la pretensión de la forma que corresponda según la etapa en la que se encuentre el proceso al advertirse la deficiencia.

También la Sala de lo Contencioso Administrativo aporta su fundamentos y argumentos que sobre la reserva de ley elabora, así esta Sala incluye dentro de sus análisis los aspectos materiales y formales del principio en su sentencia 112-2000 dictada a las catorce horas y diez minutos del día cinco de diciembre de dos mil tres en proceso contencioso administrativo contra la resolución pronunciada por la Gerente de Ordenamiento Territorial de la municipalidad de San Salvador a las ocho horas del catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve y el acto denegatorio presunto por parte del Concejo Municipal de San Salvador respecto a la petición del día cuatro de febrero de dos mil.

En dicha sentencia la sala considera que existen dos categorías de reserva de ley a saber: reserva de ley material y reserva de ley formal; la primera se constituye sobre la base de una reserva constitucional es decir la Constitución establece determinados ámbitos que sólo podrán ser regulados

por la ley emanada de la Asamblea Legislativa. En ese sentido la Sala citando a la Sala de lo Constitucional expresó que el Art. 246 inciso primero de la Constitución ha de interpretarse en el sentido que únicamente se podrán limitar derechos fundamentales establecer impedimentos o restricciones para su ejercicio por ley en sentido formal pero que la regulación de derechos que comprende titularidad, condiciones de ejercicio, manifestaciones y alcances de derechos así como garantías puede hacerse por cualquier norma de carácter general, impersonal y abstracta argumentando que se justifica que las limitaciones o restricciones a los derechos es decir aquellos aspectos de la regulación normativa que implican obstaculización o reducción de posibilidades de ejercicio sean encomendadas al órgano legislativo pues tal se encuentra regido por un estatuto que comprende ciertos principios orientadores e informadores tal es el democrático, el pluralista, el de publicidad, el de contradicción y libre debate y la seguridad jurídica; principios que legitiman la creación normativa por la Asamblea Legislativa y que a través del procedimiento legislativo se busca garantizar. Por otra parte la reserva de ley formal implica que la propia ley determina que cierta materia sólo podrá ser regulada de forma ulterior por una norma con rango de ley formal o conocida en doctrina como “contrario actus”.

De lo anterior se concluye que las regulaciones que establezcan impedimentos o restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales requieren inexcusablemente de cobertura de ley formal como único título constitutivo eficaz. Ahora bien la ley en sentido formal puede requerir de la colaboración de un reglamento u ordenanza para que ésta colabore en la regulación, la complemente y le ayude a lograr los fines de la propia ley.

Al referirnos plenamente a la reserva de ley en materia tributaria es conveniente recordar que el punto de partida como se dijo es que la reserva de ley no está constituida sobre un único objeto sino que se mueve en diferentes ámbitos. Según la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia 504-2000 emitida a las quince horas veintitrés minutos del día dieciséis de abril de dos mil dos en proceso de Amparo constitucional promovido por Jorge Mauricio Suvillaga Párraga, representante de Teatros de El Salvador, S.A. de C.V., contra providencias de la Dirección General de Impuestos Internos dijo que en materia tributaria el principio de reserva de ley se refiere por un lado que los impuestos sólo pueden ser decretados por la Asamblea Legislativa Art.131 ordinal 6º Cn., y por otro que la autoridad encargada de controlar y verificar el cumplimiento de la legislación tributaria también se encuentre previamente establecida en la misma. En tal sentido para que la Administración Tributaria pueda fiscalizar, determinar impuestos e imponer multas por infracción a la ley tales facultades deben estar expresamente atribuidas en la norma que rige la materia. Para la Sala de lo Contencioso Administrativo en su sentencia 161-2001 de las catorce horas del tres de enero de dos mil cinco en juicio contencioso administrativo contra las resoluciones pronunciadas por el Jefe del Departamento de Registro y Control Tributario y el Alcalde Municipal ambos del Municipio de San Martín expuso que el principio de legalidad tributaria constituye un eje fundamental del derecho tributario siendo necesaria una ley formal para el establecimiento de un tributo y la cual debe determinar todos sus elementos.

Por otro lado una de las manifestaciones esenciales del esquema de la separación de poderes y del nacimiento del régimen constitucional es el principio de legalidad tributaria. Su fundamento tradicionalmente se ha

identificado por la exigencia de autoimposición del impuesto ya sea por sí mismo o a través de la representación de los contribuyentes.

En cuanto al alcance del principio de legalidad tributaria es menester hacer énfasis y recalcar en que la doctrina distingue entre la reserva absoluta y relativa. En el primer supuesto se dijo anteriormente que consiste en que la ley debe llevar a cabo de manera acabada la completa regulación de la materia a ella reservada sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta. Mientras que la reserva relativa la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida en todo o en parte por una fuente secundaria. Ahora bien en los casos en que la ley no regule o establezca directamente el tributo remitiéndose a una fuente secundaria, esta remisión debe contener con suficiente determinación los límites y criterios dentro de los cuales ha de actuar la fuente secundaria de manera que el tributo sea efectivamente regulado o establecido con arreglo a la ley.

En la mayoría de casos en la ley secundaria lo que se remite son las decisiones de aplicar o no un tributo previamente regulado en la ley o bien el establecimiento o modificación de su cuantía. En consecuencia de lo anterior la ley debe expresar y determinar directamente o mediante la fijación de los criterios a desarrollar por fuentes secundarias qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar (sentencia 23-2001).

La reserva de ley se fundamenta en dos principios: en el del Estado de Derecho y en el democrático; el primero se encuentra vinculado a la cláusula de libertad y propiedad y por medio del principio democrático se extiende la

reserva de ley a la organización administrativa y a la administración de prestación. Por lo tanto para concretar el principio de reserva de ley tributaria los gobernados tienen el deber es decir la obligación de contribuir para los gastos públicos y tienen derechos y deberes políticos así como derechos y garantías fundamentales de la persona. La reserva de ley tributaria significa una prohibición al Órgano Ejecutivo para traspasar el área reservada al Legislativo, así mismo debe entenderse según la interpretación de la Sala como un mandato al legislador secundario para que regule por medio de ley formal determinada materia regulándola dentro del límite señalado a su radio de acción conforme al precepto constitucional.

La Constitución establece la normativa de la reserva de ley tributaria en el Título VI órganos del gobierno, atribuciones y competencias, Capítulo I Órgano Legislativo, Sección Primera, Asamblea Legislativa. Art. 131 corresponde a la Asamblea Legislativa: ordinal 6° "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa", y en el Título VII Régimen Administrativo, Capítulo II, Hacienda Pública, artículo 231 "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público". Los dos preceptos constitucionales transcritos establecen que la reserva de ley tributaria concretan: 1) Que no pueden imponerse tributos sino en virtud de una ley; 2) Que los tributos pueden recaer sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos; 3) Que deben establecerse en relación equitativa, y 4) Que sean para el servicio público.

La finalidad que persigue el principio de la reserva de ley en materia tributaria es la de proteger al administrado en su esfera patrimonial no expresamente autorizados por un ente legítimo. Lo anterior se pone de manifiesto entendiéndose que está referido a los principios que rigen la

materia tributaria: la creación de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo que no deben ser atribuidos a la legislación delegada ni mucho menos a la potestad reglamentaria porque de esa manera se estaría violentando al principio de reserva de ley y algunas disposiciones constitucionales.

La reserva de ley tributaria desde luego se extiende a que la ley debe determinar los elementos esenciales de la relación tributaria entre los cuales está el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base imponible, el monto del gravamen y las exenciones ya que dichos elementos fijan el contenido del tributo. Es importante que la ley determine los procedimientos de la gestión de recaudación, los criterios directivos y fije los límites cuantitativos dentro de los cuales pueden desarrollar las facultades normativas que están autorizados a ejercer para evitar cualquier forma de discrecionalidad en las actuaciones.

El artículo 131 ordinal sexto de la Constitución indicado anteriormente recoge el principio de legalidad tributaria exige que el ejercicio de ese poder sea consecuencia directa de una ley formal que determine específicamente los elementos esenciales del tributo. De ahí que es en la ley donde debe determinarse la naturaleza jurídica del tributo, indicarse la diversidad de sujetos y sus obligaciones, el objeto del tributo, las tarifas, el régimen de infracciones, sanciones y las exenciones de manera tal que deben quedar claros los límites al poder tributario en cuanto a su campo de actuación. Lo expuesto en éste párrafo lo contempla la sentencia 81-2004 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia dictada a las diez horas diez minutos del veinticuatro de abril de dos mil nueve, contra la resolución 279 emitida por la Aduana Terrestre de San Salvador.

Nuestra Constitución incluye pocas disposiciones sobre materia tributaria, esos preceptos no establecen expresamente a quién corresponde la titularidad del poder tributario limitándose a señalar cómo se manifiesta dicho poder es decir a través de ley formal mandato que se encuentra contenido en las disposiciones que se citaron en el párrafo anterior. Es de recordar que desde mil novecientos ochenta y tres también los Municipios tienen poder tributario limitado a las tasas y contribuciones públicas municipales artículo 204 ordinales 1° y 6° de la Constitución.

El análisis sobre la reserva de ley en materia tributaria está referida al ámbito de los tributos por consiguiente debe considerarse qué se entiende por tributos y cuáles son sus manifestaciones para ello se cita la sentencia 21-2004 de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia dictada a las once horas y cuarenta minutos del día veintinueve de abril de dos mil cinco. En proceso de inconstitucionalidad de las reformas a la Ordenanza Reguladora de Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador (ORTASMUSS).

En dicha sentencia se hizo hincapié en el concepto que sobre tributo señala José Juan Ferreiro quien lo define como una obligación de dar una suma de dinero establecida por la ley conforme al principio de capacidad a favor de un ente público para sostener sus gastos. Así de lo expresado por el autor se observa lo siguiente : una obligación de dar una suma de dinero; una obligación “Ex lege” establecida por la ley; la obligación de derecho público a favor de un ente público cuyo fin es el sostenimiento de los gastos públicos y naturalmente una obligación establecida por la ley conforme al principio de capacidad.

El tributo por otra parte se puede entender como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos; siendo por tanto las notas que caracterizan al tributo la coactividad y el carácter contributivo, ésta última es la que caracteriza al tributo como institución lo que significa que al lado de esta finalidad principal no pueden los tributos ser utilizados con otros propósitos o finalidades que incluso pueden alcanzar en determinados supuestos una significación superior a la estrictamente contributiva.

En la misma sentencia se retoma la sentencia de 10-XI-1999 pronunciada en el proceso de Inconstitucionalidad 9-95 en la cual citan a Pérez de Ayala y reconocen tres elementos conformadores del tributo: la realidad económica o social susceptible de convertirse en objeto del tributo y que desempeña una función de fundamentación extra positiva de éste; la formulación normativa del supuesto de hecho que al realizarse genera la obligación de pagar el tributo, y finalmente la realización fáctica del supuesto por un sujeto que a partir de tal realización queda obligado a pagar el tributo.

Se analizó además la sentencia de 6-IX-1999 pronunciada en el proceso de Inconstitucionalidad 23-98 donde se afirmó que los tributos pueden ser clasificados de numerosas formas. Siguiendo una teoría tripartita pueden ser: impuestos, tasas y contribuciones. Por ello en el impuesto el pago exigido al contribuyente no tiene como contrapartida un derecho a una contraprestación fiscal concreta y diferenciada imputada a él en su específico carácter de tal. Por otro lado en la tasa el pago del contribuyente se efectúa a cambio de una contraprestación diferenciada a cargo del Estado que beneficia individualmente a aquél en su carácter de tal; esta prestación está referida a un servicio público y finalmente en la contribución la prestación a cargo del contribuyente también tiene como contrapartida un beneficio pero

éste se adquiere indirectamente por una actividad estatal no dirigida individualmente al contribuyente.

Así mismo en la Sentencia 24-V-2002 en proceso de Amparo 100-2001 se relacionó una clasificación de los tributos divididos para los fines de este caso en impuestos y tasas así: el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. A veces se define al impuesto como el tributo exigido sin contraprestación esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible en el que a diferencia de las otras especies tributarias no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Así pues se dijo que el impuesto es un tributo no vinculado ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello el hecho imponible consiste en una situación que según la valoración del legislador tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva.

Por su parte se estableció en dicha sentencia de amparo que la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente. De este concepto se pudo extraer las siguientes características de la tasa: 1) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; 2) debe ser creada por ley; 3) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; 4) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; 5) debe tratarse

de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización, y 5) la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas.

En relación con lo anterior cabe resaltar que esta última característica de la tasa es la que determina su esencia es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente; o como señala Ferreiro se trata de un tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia a un sujeto pasivo.

Finalmente sobre el punto de la reserva de ley se debe entender que pese a que es reconocida por los preceptos constitucionales ya expresados no se extiende a todo los tipos de tributos que reconoce la normativa constitucional sino por exclusión únicamente a los impuestos ya que los municipios al igual que la Asamblea pueden emitir tasas y contribuciones especiales que por el hecho de ser locales coadyuven a la realización de los fines del municipio con lo que no puede dejarse de lado que la misma Constitución en su artículo 204 ordinal 1º le otorga a los municipios competencia para "Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca".

Por lo que admitida la reserva de ley en materia tributaria hay que precisar que ésta tiene un carácter relativo y significa que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley formal sino sólo el establecimiento de los

tributos y de beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado. Ahora bien el establecimiento de un tributo supone al menos definir sus elementos esenciales o fijar sus señas de identidad ya que lo contrario implica vaciar de contenido el mandato constitucional. Lo anteriormente citado se establece en la sentencia de Amparo 452-2000 y sentencia de Inconstitucionalidad 2-2005.

Ahora bien para cerrar con el análisis jurisprudencial se infiere de las mismas bases de las resoluciones emitidas por el máximo tribunal que el ente que está facultado para regular la cuestión de los tributos es la Asamblea Legislativa ya que el pluralismo, la democracia, el libre debate, la publicidad entre otras cosas justifican una institución como la reserva de ley a favor del primer órgano del Estado para la producción de disposiciones que rigen determinados ámbitos de la vida; dicha reserva supone una garantía para que la regulación normativa de determinadas materias se efectúe por dicho órgano como modo de asegurar que su adopción venga acompañada necesariamente de un debate público en el que puedan concurrir libremente los distintos representantes del pueblo que dista mucho por la misma conformación y principios rectores distintos que los rigen de la labor del Órgano Ejecutivo; la Asamblea por los principios señalados y básicamente la representación popular debe y tiene que ser lo más abierta y pública posible.

Es de tener en presente que hay muchos casos en que la Constitución si bien señala que ciertas materias serán objeto de una ley especial o serán reguladas por ley el término genérico utilizado para ello no resulta lo suficientemente claro en su contexto para determinar si es materia reservada a la Asamblea Legislativa por tanto si se interpreta que en estos casos el término está utilizado en sentido formal es decir creer que hay

siempre reserva de ley es enervar las potestades normativas que la misma Constitución otorga a otros entes como el Ejecutivo y los Municipios.

La misma jurisprudencia de esta Sala ya ha reconocido que el vocablo ley es utilizado en innumerables disposiciones constitucionales y no siempre en el mismo sentido por lo que no puede concluirse que cada vez que utiliza el vocablo ley se está refiriendo a los decretos de contenido general emanados de la Asamblea Legislativa (Sentencia de 23-III-2001 pronunciada en el proceso de Inconstitucionalidad 8-97). Y es que entender que la ley en sentido formal es la única fuente de regulación de todos los ámbitos de la vida normada implica exigir una profusión legislativa que va en detrimento de las potestades normativas que la misma Constitución reconoce a otros órganos estatales o entes públicos.

Así mismo existen determinadas materias que están vedadas al Ejecutivo y en consecuencia su actuación sólo se legitima en base a una ley previa y con respeto absoluto a su contenido esencial. Relativo a ello la Sala en la sentencia de 21-VI-2002 Inconstitucionalidad 3-99 ha señalado: "Para una adecuada armonía entre los órganos o entes entre los que se reparte el poder se crea lo que se puede denominar las respectivas zonas de reserva de competencias la zona de reserva de cada órgano comprende un margen de competencias propias y exclusivas que no pueden ser interferidas por otro órgano; hay entre otras una zona de reserva de ley (o de la Asamblea Legislativa) y una zona de reserva de la Administración (o del Ejecutivo)".

CAPITULO VI

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

6.1. CONCLUSIÓN.

Al término de la investigación sobre “El principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria en nuestro derecho positivo y el papel de la jurisprudencia salvadoreña”, se concluye lo siguiente:

Se han cumplido los objetivos elaborados en el diseño ya que se ha incorporado la normativa constitucional y legal que es aplicada a la materia tributaria, los criterios adoptados por la Corte Suprema de Justicia a través de la jurisprudencia dictada por las respectivas Salas y la vinculación de los principios que fueron objeto de análisis. Así también se comprobaron cada uno de los extremos planteados en las hipótesis de la investigación tanto la general como las específicas.

En cuanto al principio de legalidad se concluye que surgen dos aspectos; el primero el principio de legalidad de la administración y el segundo el principio de reserva de ley o conocido también en doctrina y la jurisprudencia como legalidad tributaria, los que establecen que la legalidad general incluye a la legalidad tributaria.

El principio de legalidad conlleva que todo Estado debe regirse por un ordenamiento jurídico preestablecido que condiciona, limita y atribuye facultades a los Órganos fundamentales como a los particulares no implicando sólo el respeto a la ley sino a todo el conjunto de normas que rigen a un país. En El Salvador por medio la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia es reconocido el respeto al ordenamiento jurídico en su totalidad.

Existe en nuestro país una vinculación positiva para la administración pública que la obliga a actuar si la norma se lo permite reconocida en el artículo 86 de la Constitución; caso contrario para los particulares en donde existe una especie de vinculación negativa ya que pueden ejecutar cualquier acto que no esté prohibido por la ley según el artículo 8 de la Constitución.

En relación a la reserva de ley se concluye que ésta comprende al derecho fundamental de la libertad, el establecimiento mediante la potestad tributaria de los tributos, la transferencia coactiva de la propiedad privada de un titular al Estado mediante la expropiación y el derecho administrativo sancionador por lo que se trata de reservas de materias que son facultades eminentemente legislativas. Ahora bien en materia tributaria es reconocida en los artículos 131 ordinal 6º y 231 Cn., en donde se le otorga al legislador la facultad de regularla por medio de una ley formal por motivos de que el Órgano Ejecutivo es el destinatario de los recursos obtenidos por la recaudación fiscal. También hay que concluir que el legislador no determina el rango de la norma que regula el ámbito tributario sino que lo que debe tener en cuenta es la materia que debe regularse por ley formal.

Sobre el análisis hecho de la jurisprudencia emanada de las Salas de lo Constitucional y la de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de justicia se determinó que existe reserva de ley de carácter relativa en los tributos puesto que sólo hay reserva de ley para los impuestos ya que las municipalidades inclusive la Asamblea Legislativa tienen la facultad de imponer tasas. De manera que se determinó la diferencia entre ambas reservas.

6.2. RECOMENDACIONES.

Concluida la investigación se pueden consignar las siguientes recomendaciones:

A LA HONORABLE ASAMBLEA LEGISLATIVA

- Regular mediante una ley en sentido formal la materia tributaria en especial lo relacionado al establecimiento de los impuestos para proporcionar seguridad jurídica y respetar el derecho fundamental de la propiedad de los administrados.
- Establecer los tributos respetando en todo momento los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad, equidad y no confiscatoriedad.
- Ejercer diligentemente las funciones establecidas por la Constitución con énfasis en la atribución de decretar las leyes de la República.
- Al delegar una norma distinta a la ley obligadamente debe aclarar el campo que va a regular y los puntos a complementar.

AL ORGANO EJECUTIVO:

- No establecer mediante reglamentos cargas tributarias ya que la regulación de los tributos es exclusivo de la ley.
- Colaborar con el Órgano Legislativo no involucrándose en las materias reservadas a favor del mismo.

A LOS ESTUDIANTES, PROFESIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y DEMAS PERSONAS:

- Apoyarse en los criterios que provienen de la Corte Suprema de Justicia en las resoluciones de las respectivas Salas.

- Tener claro la relación existente entre el principio de legalidad y la reserva de ley puesto que el segundo es un aspecto dentro del primero.

BIBLIOGRAFÍA.

LIBROS

ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS, “**El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria**”, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, Año III, No. 8, Julio 1999.

BAÑO LEÓN, JOSÉ MARÍA. “**Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria**”, editorial civitas, 1º edición, España, 1991.

BERTRAND GALINDO FRANCISCO Y ALBINO TINETTI JOSÉ, “**manual de derecho constitucional**”, tomo I, 2ª edición, talleres UCA, El Salvador.

CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA, Escuela de Capacitación Judicial, “**Manual de Justicia Administrativa**”, 1º edición, San Salvador 2003.

EL SALVADOR, ÓRGANO JUDICIAL, CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, “**Revista Judicial**”, T.L.XXXVI, talleres gráficos, san salvador 1985.

FERNÁNDEZ PROVOSTE, MARIO, “**principios de derecho tributario**”, vol. XXI, editorial jurídica de Chile, 1952.

FRAGA GABINO, “**Derecho Administrativo**”, tercera edición, editorial Porrúa, Argentina 1994.

GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO, “**Introducción al Estudio del Derecho**”, 37º edición, editorial Porrúa, México 1985.

GARCÍA VIZCAINO, CATALINA **“Derecho Tributario”**, tomo I”, ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1996.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS, **“Derecho Financiero”** volumen I”, sexta edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, **“Manual de Derecho Financiero”**, 1º edición, 1993 Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial.

MAGAÑA ÁLVARO, **“La constitucionalización del principio de reserva de ley tributaria en El Salvador”**, Colección los contemporáneos, Corte Suprema de justicia, San Salvador, 1999.

MAGAÑA, ÁLVARO, **“Derecho Constitucional Tributario, Principio de Legalidad”** .Tomo V, 1º edición, 1993, publicación de la Unidad Técnica Ejecutora, auspiciada por el Proyecto de Reforma Judicial II.

MANUEL MARÍA DIEZ, **“Manual de Derecho Administrativo”**, tomo I segunda edición, Buenos Aires, Argentina 1980.

MARTÍN JOSÉ MARÍA, **“Derecho Tributario general”**, 2ª edición, ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 1995.

OLIVERA TORO, JORGE **“Manual de Derecho Administrativo”**, VII edición, editorial Porrúa, Argentina 1997.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS. **“Derecho Tributario”**, 1ª edición, editorial de Derecho Financiero, Madrid España, 1998.

PÉREZ ROYO, FERNANDO; **“Derecho Financiero y Tributario”** *parte general*; 9º edición, editorial Civitas, España, 1999.

Queralt, Juan Martín, **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, 12ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2001.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, **“líneas y criterios jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso Administrativo”**.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES, Curso de Derecho Administrativo Tributario, **“Aspectos Generales del Derecho Tributario.”** Ciudad Universitaria, Agosto de 2007.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES, curso jurídico filosófico político, **“las fuentes del derecho”**, ciclo I 2004.

TESIS

PARADA DÍAZ, JOSÉ RAMIRO, tesis **“estudio somero sobre los procedimientos tributarios administrativos y contencioso”**, San Salvador, 1986.

LEGISLACIÓN.

Constitución de la República de El Salvador. Decreto N°: 38 Diario Oficial 234 Tomo: 281

Código Tributario. Decreto N°: 230 Diario Oficial 241 Tomo: 349

Código Civil. Sin número

Reglamento Interior de la Asamblea Legislativa. Decreto N°: 756 Diario Oficial 198 Tomo: 369

Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo. Decreto N°: 24 Diario Oficial 70 Tomo: 303

INFORMACION ELECTRONICA.

<http://CSJ.gob.sv>

www.revistafiscal.gvamundial.com.mx

ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO.

“EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA EN NUESTRO DERECHO POSITIVO Y EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA SALVADOREÑA”

1. ¿Conoce usted en qué consiste el principio de reserva de ley en materia tributaria?

SI NO

2. ¿Cree usted que existe observancia y cumplimiento de las disposiciones tanto constitucionales como legales de la reserva de ley en materia tributaria?

SI NO NO SE

3. ¿Si su respuesta fue afirmativa por qué cree usted que existe observancia y cumplimiento de las disposiciones tanto constitucionales como legales de la reserva de ley en materia tributaria?

- Porque existe una regulación expresa tanto en la Constitución y el Código

Tributario.

- Por el aporte que mediante la Jurisprudencia brinda la Corte Suprema de Justicia de El Salvador.

4. ¿Considera que existe una relación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria?

SI NO NO SE

5. ¿Si su respuesta es afirmativa por qué considera que existe relación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria?

- Debido a que la reserva de ley es un aspecto dentro del principio de legalidad
- Porque el principio de legalidad y la reserva de ley están contemplados en el ordenamiento jurídico positivo salvadoreño.

6. ¿Considera que la reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter relativo porque no regula toda la materia tributaria?

SI NO NO SE

7. ¿Por qué considera que la reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter relativo?

- porque en materia tributaria únicamente se regulan por medio de ley formal los impuestos.
- Por la diversidad de aspectos que engloban la materia tributaria.

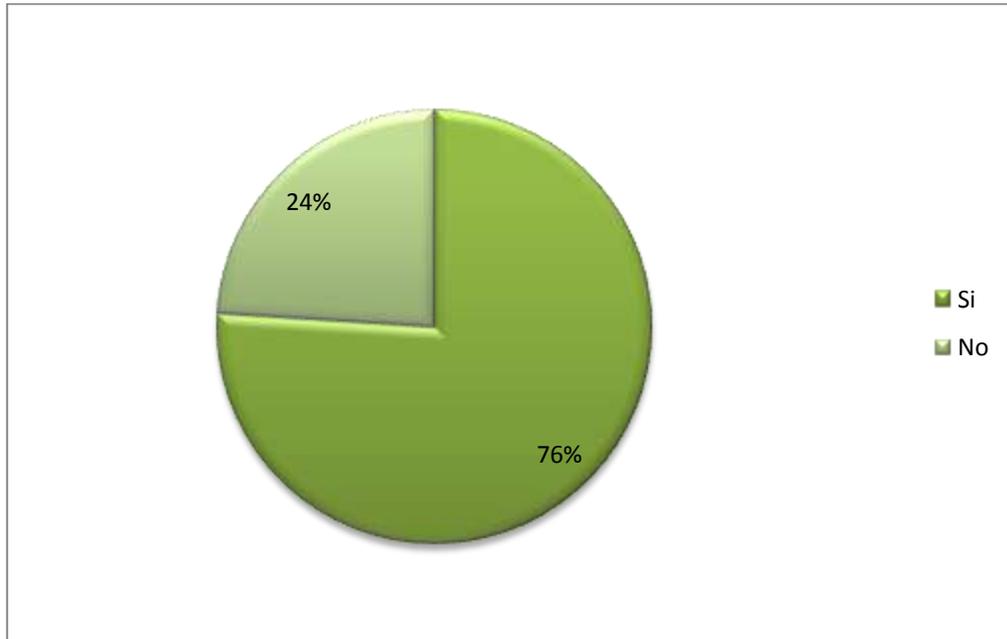
8. ¿Cree que la reserva de ley es una técnica de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo, determinada constitucionalmente?

SI NO NO SE

9. ¿Por qué considera que la reserva de ley es una técnica determinada constitucionalmente de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo?

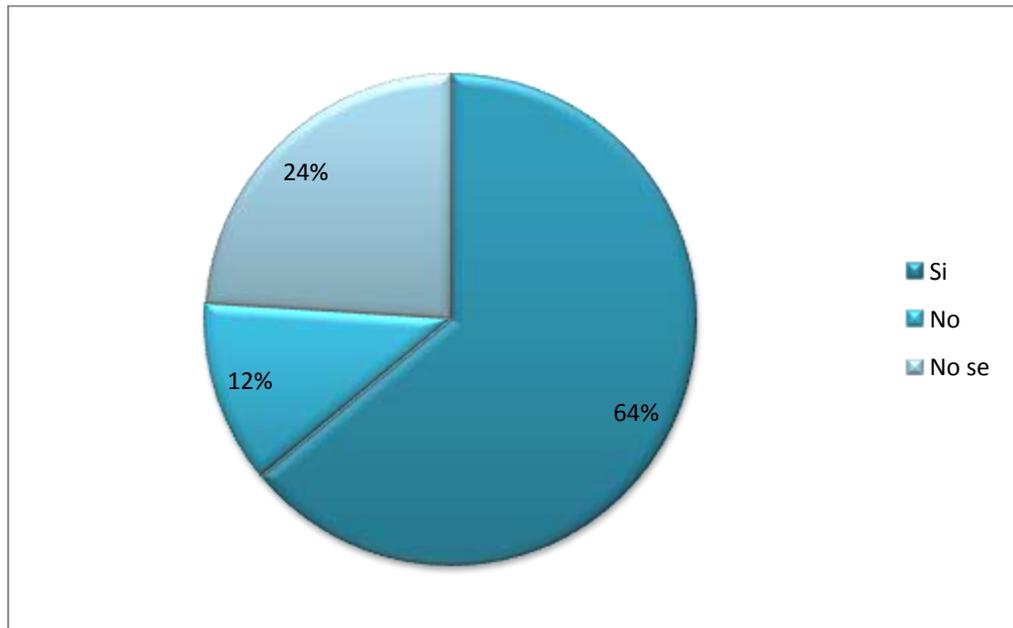
- Porque determinadas materias como la tributaria solo pueden ser reguladas por dicho Órgano.
- Por la necesidad de un proceso de formación de ley.
- Porque no debe existir conflicto de competencia entre los Órganos del Estado determinados en la Constitución.

1. ¿Conoce usted en qué consiste el principio de reserva de ley en materia tributaria?



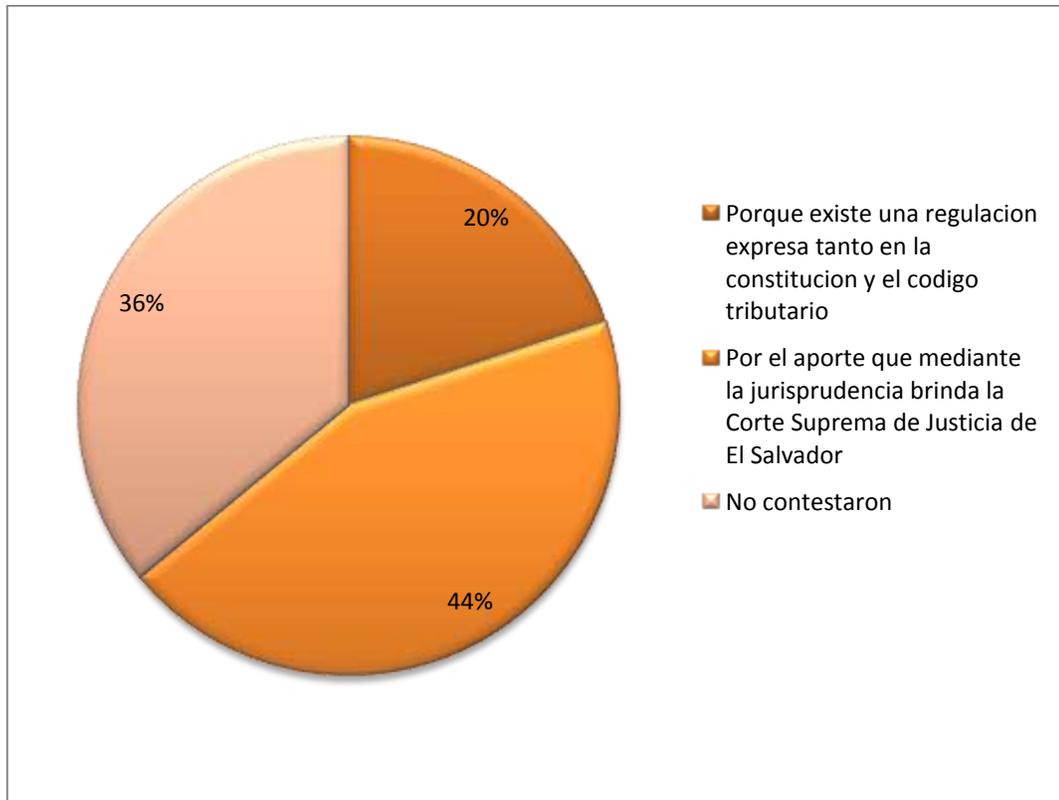
De la primera pregunta sobre el conocimiento de la reserva de ley en materia tributaria diecinueve estudiantes respondieron en sentido afirmativo correspondiendo gráficamente el setenta y seis por ciento de los encuestados y seis respondieron que no conocen el principio siendo el veinticuatro por ciento de los encuestados.

2. ¿Cree que existe observancia y cumplimiento de las disposiciones tanto constitucionales como legales de la reserva de ley en materia tributaria?



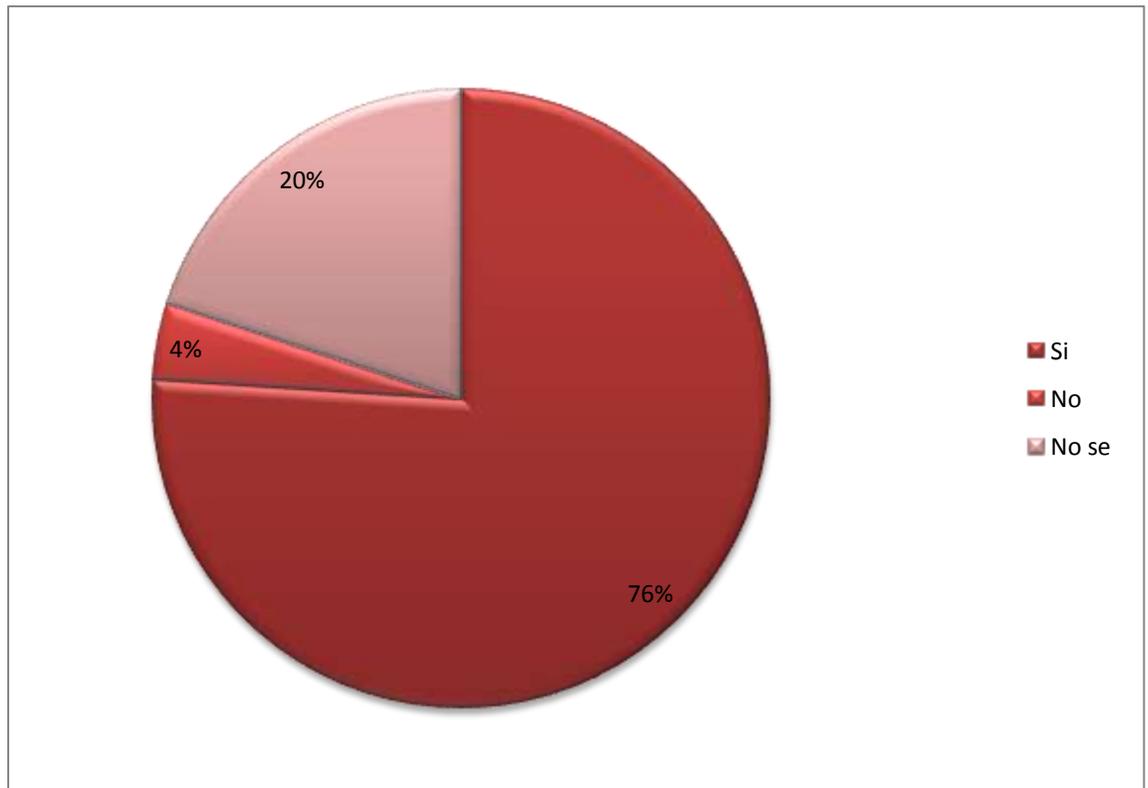
Sobre la pregunta realizada en el sentido que si existe observancia y cumplimiento de las disposiciones de la reserva de ley un sesenta y cuatro por ciento contesto que si existe, un veinticuatro por ciento considera que no y un doce por ciento no sabe o desconoce si existe observancia y cumplimiento de las disposiciones constitucionales y legales de la reserva de ley.

3. Si su respuesta fue afirmativa ¿Por qué cree que existe observancia y cumplimiento de las disposiciones tanto constitucionales como legales de la reserva de ley en materia tributaria?



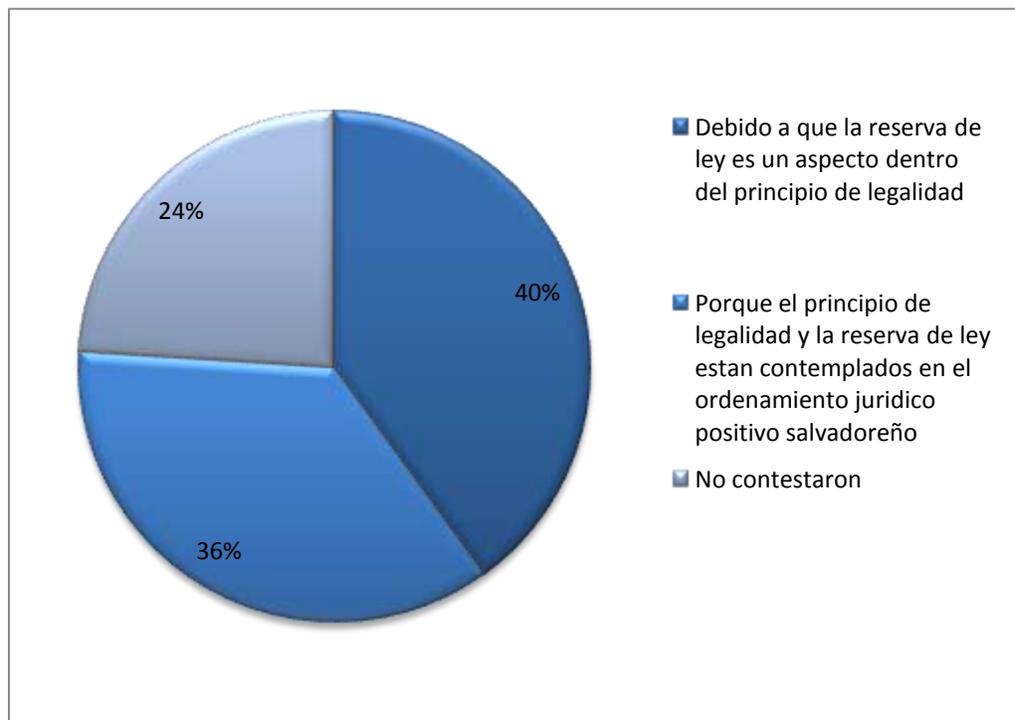
En relación a la pregunta del por qué consideraban los encuestados que existía observancia y cumplimiento de las disposiciones de la reserva de ley en materia tributaria un cuarenta y cuatro por ciento contestó que se debe al aporte de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de nuestro país, un treinta y seis por ciento no respondió la interrogante y un veinte por ciento de los encuestados manifestaron que es debido a la regulación expresa en la Constitución y en el código tributario.

4. ¿Considera que existe una relación entre el principio de la legalidad y la reserva de ley en materia tributaria?



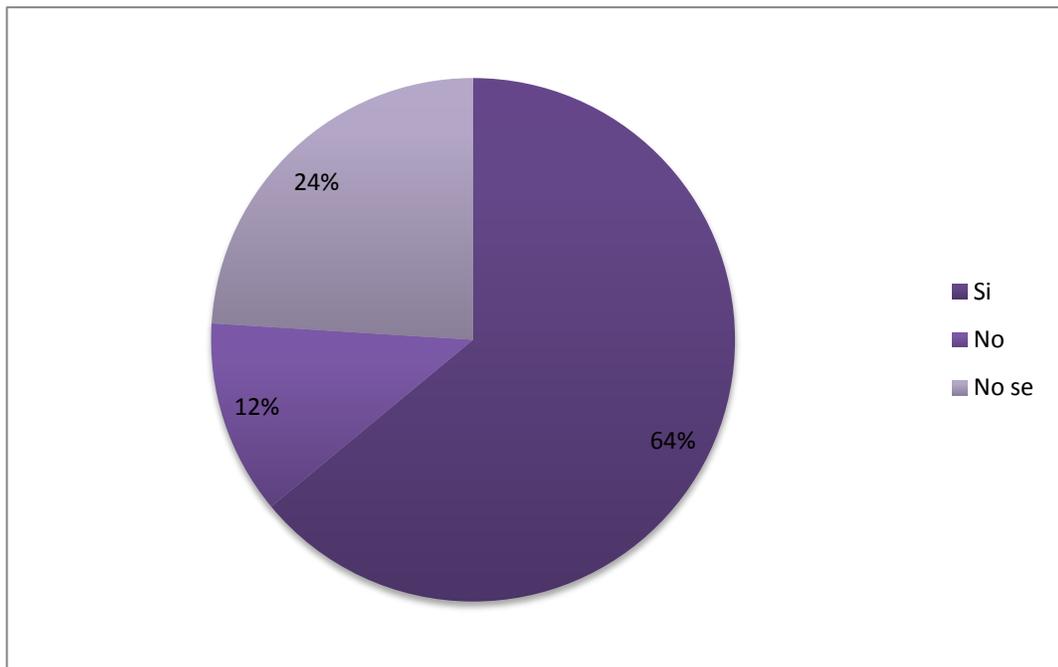
Al preguntar sobre si consideraban si existe una relación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria un setenta y seis por ciento aseguró que si existe relación entre ambos principios, un veinte por ciento de los encuestados dijeron que no y un cuatro por ciento no sabe si existe dicha relación.

5. Si su respuesta es afirmativa ¿Por qué considera que existe relación entre el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria?



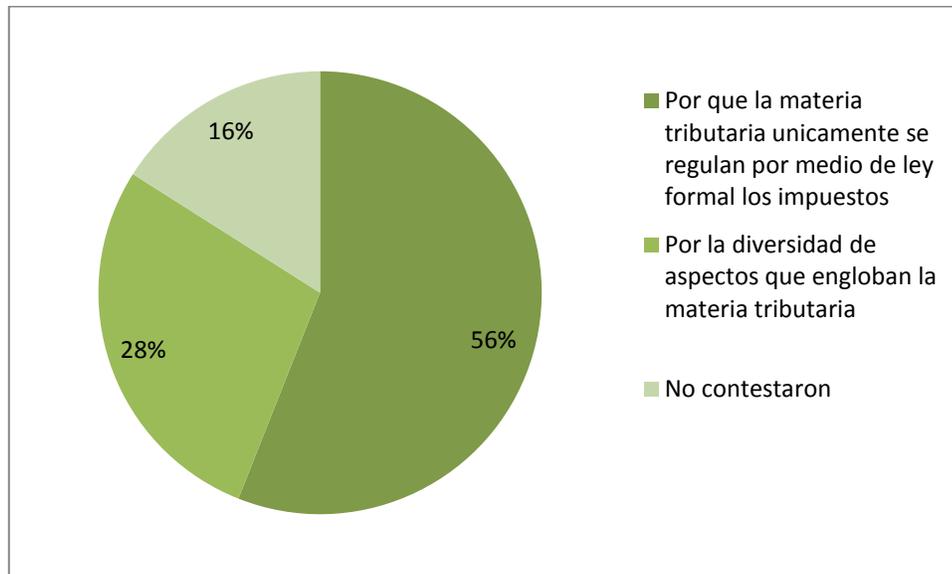
En cuanto a la consideración del por qué creen los encuestados que existe relación entre ambos principios un cuarenta por ciento dijo que se debe a que la reserva de ley es un aspecto incluido en el principio de legalidad, un treinta y seis por ciento dijo que se debe los dos principios están contemplados en el ordenamiento jurídico salvadoreño y un veinticuatro por ciento no contestaron esta interrogante.

6. ¿Considera que la reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter relativo porque no regula toda la materia tributaria?



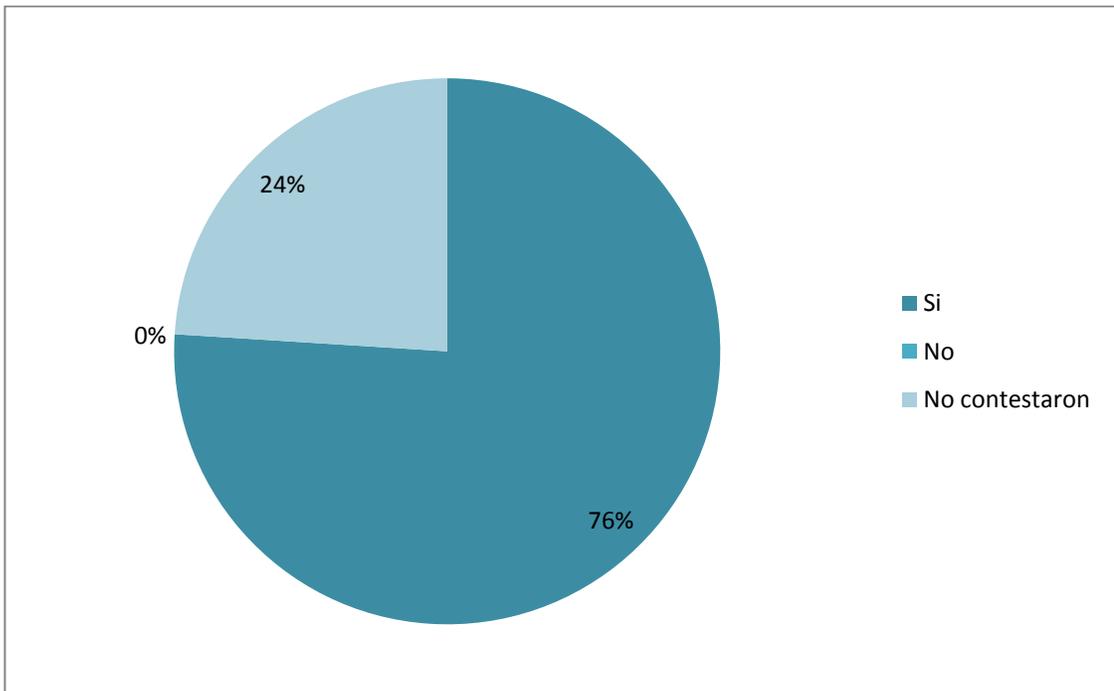
Un sesenta y cuatro por ciento considera que si existe una reserva de ley de carácter relativa en materia tributaria, un veinticuatro por ciento dijo que no y un doce por ciento no sabe si existe o no reserva de ley de carácter relativa.

7. ¿Por qué considera que la reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter relativo?



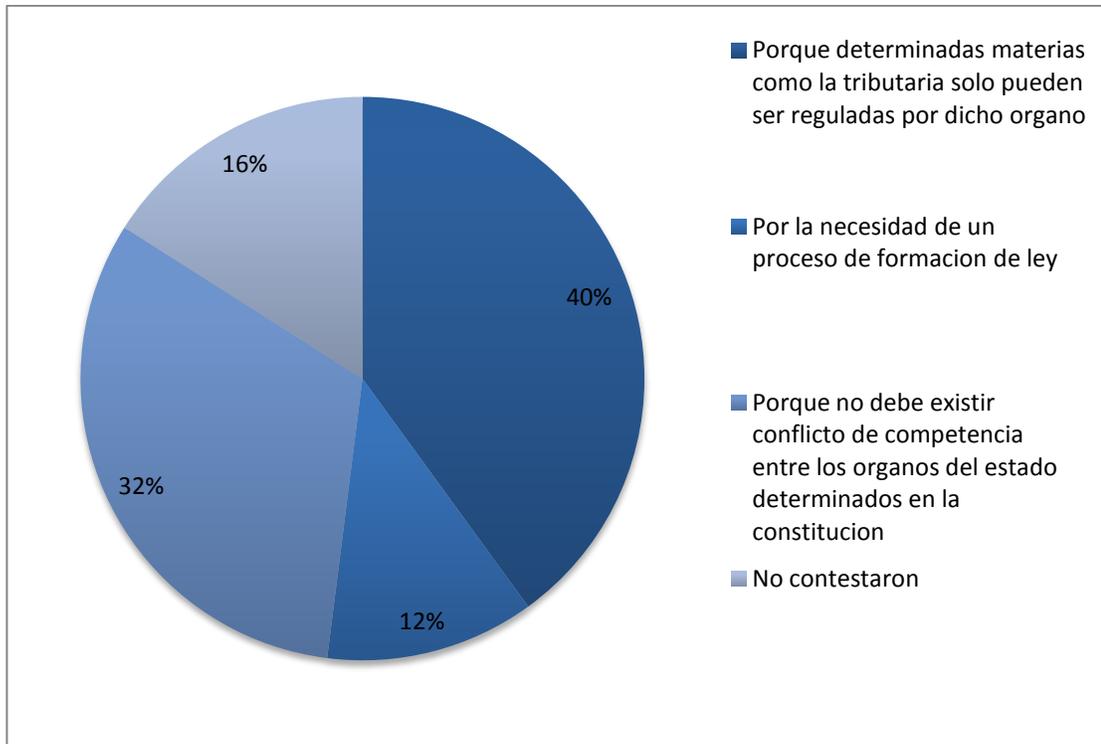
Se presentaron dos opciones para responder el por qué existe reserva de ley de carácter relativa en materia tributaria. Un cincuenta y seis por ciento dijo que se debe a que en materia tributaria únicamente pueden ser regulados por medio de ley formal los impuestos, un veintiocho por ciento de los encuestados respondieron.

8. ¿Cree que la reserva de ley es una técnica de distribución de potestades normativas a favor del órgano legislativo, determinada constitucionalmente?



De la presente interrogante hecha a los estudiantes de cuarto año de derecho de la Universidad de El Salvador, se obtuvo el resultado siguiente: respondiendo un setenta y seis por ciento que si creen que la reserva de ley es una técnica de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo; mientras que el veinticuatro por ciento de los encuestados respondió que no.

9. ¿Por qué considera que la reserva de ley es una técnica determinada constitucionalmente de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo?



Las respuestas a la interrogante del por qué se considera que la reserva de ley es una técnica determinada constitucionalmente de distribución de potestades normativas a favor del Órgano Legislativo fueron que el cuarenta por ciento respondió que determinadas materias sólo pueden ser reguladas por dicho órgano; un doce por ciento respondió que es por la necesidad de un proceso de formación de ley; un treinta y dos por ciento contestó que: porque no debe existir competencia entre los órganos del estado determinados en la Constitución, y el dieciséis por ciento restante no contestaron la interrogante.