



Hora: 10:57

Recibido el: 14 ENE 2022

Firma: \_\_\_\_\_

SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
TELEFONO 22718888, FAX 2281-0781

ea

San Salvador, 13 de enero de 2022.

ASUNTO: Se comunica sentencia de  
inconstitucionalidad referencia 232-2016

Respetable  
Asamblea Legislativa  
Presente.

Oficio No. 00103

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició el proceso de inconstitucionalidad con referencia 232-2016, promovido por los ciudadanos Carlos Arturo Jovel Murcia y Hugo Álvaro Rivas López, a fin de que este tribunal declarara la inconstitucionalidad de los artículos 11 incisos 1° y 3° y 12 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana, departamento de Santa Ana, y, del artículo 9 de la Ley de Impuestos Municipales de El Rosario, departamento de La Paz, por la supuesta vulneración a los artículos 2 y 131 ordinal 6° de la Constitución.

En el citado proceso, la Sala de lo Constitucional emitió sentencia a las diez horas con cincuenta minutos del 20/12/2021, la cual se remite íntegramente fotocopiada.

En dicha sentencia, entre otros aspectos, se dispone lo siguiente:

“1. Sobreséase el presente proceso constitucional en relación con el artículo 9 de la Ley de Impuestos Municipales de El Rosario, departamento de La Paz, por haber sido derogado mediante el Decreto Legislativo n° 802, de 10 de octubre de 2017, en el que se emitió la nueva Ley de Impuestos Municipales del Municipio de El Rosario, departamento de La Paz, en la cual no aparece la norma impugnada por los demandantes.

2. Declárase que en los artículos 11 incisos 1° y 3° y 12 de la Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana no existe la inconstitucionalidad alegada, por la supuesta infracción al principio de capacidad económica, como concreción de la equidad tributaria regulada en el art. 131 ordinal 6° de la Constitución, porque dichos preceptos legales admiten interpretación conforme con la Constitución, pues el artículo 127 de la Ley General Tributaria Municipal permite que el contribuyente deduzca el pasivo para la determinación de la base imponible sobre la cual se cuantificará el impuesto.

3. Notifíquese la presente sentencia a todos los intervinientes.

4. Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse una copia al Director de dicho ente oficial.”

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

DIOS UNION LIBERTAD

**René Aristides González Benítez**  
**Secretario de la Sala de lo Constitucional**  
**Corte Suprema de Justicia**



Fecha

Recibido en

Por

Firma

**Inconstitucionalidad.**

**Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.** San Salvador, a las diez horas con cincuenta minutos del veinte de diciembre de dos mil veintiuno.

El presente proceso fue promovido por los ciudadanos Carlos Arturo Jovel Murcia y Hugo Álvaro Rivas López, mediante el cual solicitaron que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 11 incs. 1° y 3° y 12 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana, departamento de Santa Ana<sup>1</sup> (LIAESA) y, del art. 9 de la Ley de Impuestos Municipales de El Rosario, departamento de La Paz<sup>2</sup> (LIMER), por la supuesta vulneración a los arts. 2 y 131 ord. 6° Cn.

*Analizados los argumentos planteados y considerando:*

**I. Objeto de control.**

“DE LA BASE IMPONIBLE

Art. 11.- Para efectos de esta Ley se entenderá como base imponible el valor de los activos que posee una persona natural o jurídica para el desarrollo de su actividad económica específica menos los deducibles establecidos en el último inciso del presente artículo.

[...]

De los activos totales declarados, además de lo establecido en el inciso anterior, le será deducible: La depreciación del activo fijo, la reserva para cuentas incobrables, los títulos valores garantizados por el Estado, la reserva de liquidez (exclusivamente para bancos, financieras e instituciones de ahorro y crédito) y los saldos de capital de la deuda contractual hipotecaria sobre inmuebles situados en el municipio de Santa Ana; en este último caso deberá presentar el estado de cuenta en donde conste el saldo de capital del préstamo respectivo y la constancia que su garantía es hipotecaria sobre inmuebles de la empresa situados en la jurisdicción del municipio de Santa Ana”.

“DE LA FORMA DE ESTABLECER LA CUANTÍA DEL IMPUESTO

Art. 12.-Las tarifas mensuales del impuesto se establecerán mediante una cuota fija y una variable que se aplicarán de acuerdo al activo imponible conforme a la siguiente tabla:

- |    |                  |                                    |
|----|------------------|------------------------------------|
| a) | Hasta \$1,000.00 | Pagarán una tarifa fija de \$2.29. |
|----|------------------|------------------------------------|

<sup>1</sup> Emitida por el Decreto Legislativo n° 551, de 9 de diciembre de 2010, publicado en el Diario Oficial n° 241, tomo 389, de 23 de diciembre de 2010.

<sup>2</sup> Emitida por el Decreto Legislativo n° 240, de 12 de enero de 1995, publicado en el Diario Oficial n° 32, tomo 326, de 15 de febrero de 1995.

- b) De \$1,000.01 a \$5,000.00 Pagarán \$2.29 más el producto de multiplicar el activo declarado en exceso de \$1,000.00 por el factor de 0.002.
- c) De \$5,000.01 a \$10,000.00 Pagarán \$10.29 más el producto de multiplicar el activo declarado en exceso de \$5,000.00 por el factor de 0.002.
- d) De \$10,000.01 a \$25,000.00 Pagarán \$20.29 más el producto de multiplicar el activo declarado en exceso de \$10,000.00 por el factor de 0.0015.
- e) De \$25,000.01 a \$50,000.00. Pagarán \$42.79 más el producto de multiplicar el activo declarado en exceso de \$25,000.00 por el factor de 0.0013.
- f) De \$50,000.01 a \$100,000.00 Pagarán \$75.29 más el producto de multiplicar el activo declarado en exceso de \$50,000.00 por el factor de 0.001.

Los activos que superan los \$100,000.00 pagarán de conformidad con la siguiente tabla:

SI EL ACTIVO IMPONIBLE ES:	IMPUESTO MENSUAL:
De \$100,000.01 a \$200,000.00	\$125.29 más \$0.70 por millar o fracción, excedente a \$100,000.00
De \$200,000.01 a \$300,000.00	\$195.29 más \$0.60 por millar o fracción, excedente a \$200,000.00
De \$300,000.01 a \$400,000.00	\$255.29 más \$0.45 por millar o fracción, excedente a \$300,000.00
De \$400,000.01 a \$500,000.00	\$300.29 más \$0.40 por millar o fracción, excedente a \$400,000.00
De \$500,000.01 a \$1,000,000.00	\$340.29 más \$0.30 por millar o fracción, excedente a \$500,000.00
De \$1,000,000.01 en adelante	\$490.29 más \$0.18 por millar o fracción, excedente \$ 1,000,000.00

“Art. 9.- EMPRESAS FINANCIERAS.

Considérense empresas financieras las instituciones de créditos, bancos privados, sucursales de bancos extranjeros, asociaciones de ahorro y préstamos, empresas que se dediquen a la compra y venta de valores, empresas de seguros y cualquier otra que se dedique a operaciones de crédito, bolsa, financiamiento, afianzadoras, montepíos o casa de empeño y otras similares, pagarán conforme a la tabla siguiente:

<u>Monto del activo imponible</u>	<u>Impuesto mensual:</u>
a) Si el activo es hasta ¢ 50,000.00	¢50.00
b) De ¢50,000.01 hasta ¢ 100,000.00, más ¢0.80 por millar o fracción sobre el excedente de ¢50,000.00	¢70.00
c) De ¢100,000.01 hasta ¢2, 500,000.00, más ¢0.70 por millar o fracción sobre el excedente de ¢100,000.00	¢110.00
d) De ¢2, 500,000.01 hasta ¢5, 000,000.00, más ¢0.50 por millar o fracción sobre el excedente de ¢2, 500,000.00	¢1,790.00
e) De ¢5, 000,000.01 hasta ¢10, 000,000.00, más ¢0.30 por millar o fracción sobre el excedente de ¢5, 000,000.00	¢3,040.00
f) De ¢10, 000,000.01 en adelante ¢0.20 por millar o fracción sobre el excedente de ¢10, 000,000.00	¢ 4,540.00”.

## II. Alegatos de los intervinientes.

1. Los actores aducen que los impuestos impugnados se basan en el activo imponible, pero este no refleja la capacidad económica ni observa el principio de equidad que rige en el ámbito tributario. Para justificarlo, señalan que en las exacciones no se ponderan todos los pasivos de instituciones financieras mencionadas. Los arts. 11 incs. 1° y 3° y 12 LIAESA solo permiten deducir la depreciación del activo fijo, la reserva para cuentas incobrables, los títulos valores garantizados por el Estado, la reserva de liquidez para los bancos y similares y los saldos de capital de la deuda contractual hipotecaria sobre inmuebles situados en el municipio de Santa Ana. Por su parte, el art. 9 LIMER únicamente permite deducir la depreciación de activo fijo, a excepción de los inmuebles, reservas de cuentas incobrables y títulos valores garantizados por el Estado.

En consecuencia, consideran que el activo imponible regulado en los objetos de control no se vincula con un índice que revele la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pues no permiten incluir la totalidad de los pasivos de los contribuyentes. Ello, debido a que la mayoría de esos activos lo constituyen la cartera de préstamos de los bancos o financieras, o incluso hay fondos procedentes de otras fuentes, de los cuales esas instituciones son meras intermediarias y no dueñas, pero son tomados en cuenta para efectos de contabilidad. Por, ello, concluye que a las instituciones bancarias y financieras no se les permite deducir de sus activos las cuentas de ahorro, las cuentas corrientes, los depósitos a plazo de sus clientes ni los fondos que no les pertenecen y operan como meros administradores.

2. La Asamblea Legislativa sostuvo que los objetos de control no quebrantan el principio de capacidad económica, porque su base imponible se relaciona con indicadores de capacidad económica, como el patrimonio, la renta, el consumo, y el tráfico de bienes del contribuyente. Esto es así porque al presentar sus balances a las respectivas comunas, estos reflejan la situación financiera y el activo imponible específico de cada contribuyente. De tal forma, el activo

imponible de cada contribuyente depende de la actividad económica efectuada, sobre la cual se hará el recálculo correspondiente. Por tanto, el activo imponible sí posee parámetros suficientes para constituir la base imponible del impuesto municipal, porque es una tabla progresiva, en tanto que, a mayor activo imponible, mayor impuesto. Asimismo, los valores establecidos son exiguos y no afectan gravemente el patrimonio de los sujetos pasivos.

3. El Fiscal General de la República señaló que el concepto de activo y su relación con el principio de capacidad económica, ya fueron analizados por la jurisprudencia constitucional. En ese orden, señaló que el activo está integrado por todos los recursos de los que dispone una entidad para la realización de sus fines, los cuales debe representar beneficios económicos futuros, que provienen de fuentes internas y externas. Explicó que debe distinguirse del capital contable, porque este resulta de la diferencia aritmética entre el activo y el pasivo de la empresa. Es el capital contable el que representa capacidad económica y contributiva. Sin embargo, los preceptos impugnados establecen bases de imposición que no atienden al principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), ya que no incluyen todos los pasivos, de manera que carecen de justificación y proporcionalidad, por lo que lesionan el patrimonio de los contribuyentes.

### III. Vigencia de los objetos de control.

1. La jurisprudencia constitucional ha reiterado que el control abstracto realizado en el proceso de inconstitucionalidad radica en la confrontación normativa que el peticionario plantea en su demanda y que justifica con sus argumentos<sup>3</sup>, siendo los dos extremos de tal cotejo o confrontación: a) la disposición constitucional que se propone como parámetro<sup>4</sup>; y b) la disposición infra constitucional, cuerpo normativo o acto concreto de aplicación directa de la normativa constitucional que se declara inaplicable o se pide invalidar<sup>5</sup>. En consecuencia, si se reforma o deroga la legislación impugnada, generalmente se altera la tramitación del proceso<sup>6</sup>. Ello, dado que las eventuales modificaciones de la norma sometida al control constitucional podrían incidir en la resolución del proceso<sup>7</sup>.

Por tanto, la tramitación y normal conclusión del proceso de inconstitucionalidad estarán condicionadas por la existencia del objeto de control, es decir, de la disposición infraconstitucional sobre la cual se realizará el examen de constitucionalidad. Si el objeto de control ha sido derogado cuando se presenta la demanda, se derogó durante el desarrollo del proceso, o es expulsada del ordenamiento jurídico mediante el pronunciamiento general y obligatorio de este Tribunal, el objeto de control deja de existir, por lo que el proceso carecería de finalidad, pues no habría un sustrato material sobre el cual pronunciarse<sup>8</sup>. Pero, cuando durante la tramitación del proceso de inconstitucionalidad se verifica alguna modificación en la disposición sometida a control, o su derogatoria expresa por una nueva normativa, es preciso

<sup>3</sup> Auto de 11 de mayo de 2011, inconstitucionalidad 38-2010.

<sup>4</sup> Auto de 11 de mayo de 2011, inconstitucionalidad 92-2010.

<sup>5</sup> Auto de 11 de mayo de 2011, inconstitucionalidad 94-2010.

<sup>6</sup> Auto de 11 de mayo de 2011, inconstitucionalidad 95-2010.

<sup>7</sup> Sentencia de 31 de julio de 2014, inconstitucionalidad 8-2009.

<sup>8</sup> Auto de 12 de octubre de 2011, inconstitucionalidad 40-2010.

determinar los efectos que ello genera en la norma, pues si el contraste normativo subsiste en el nuevo cuerpo legal, es posible examinar la continuidad de los términos de impugnación del precepto derogado<sup>9</sup>.

Así, ante cualquier modificación legislativa efectuada sobre el objeto de control propuesto en un proceso de inconstitucionalidad, lo determinante para este Tribunal es establecer la permanencia o no en el ordenamiento jurídico de la norma que fue inicialmente impugnada o inaplicada. Por tanto, es posible examinar una disposición con el mismo o similar contenido material que la disposición originalmente objetada, pero que la autoridad demandada reubicó en otro cuerpo normativo u otra disposición jurídica<sup>10</sup>.

2. En este caso, se advierte que mediante el Decreto Legislativo n° 802, de 10 de octubre de 2017<sup>11</sup>, se derogó la ley que contenía la disposición impugnada y se emitió la nueva Ley de Impuestos Municipales del Municipio de El Rosario, departamento de La Paz, cuyo art. 15 establece:

“Art. 15.- Para efectos de esta Ley se entenderá como base imponible, el valor del capital contable neto, el cual se determinará deduciendo del capital contable las reservas establecidas por Ley, tales como: Reserva Legal y Reserva Laboral, entre otras, en los límites fijados por las Leyes.

Las empresas que se dediquen a dos o más actividades económicas determinarán el impuesto correspondiente por la totalidad del capital contable que utilicen en dichas actividades.

Los contribuyentes que se dediquen a las actividades previstas en los artículos 17 y 18 de la presente Ley, la base imponible de los impuestos específicos será el ejercicio de dichas actividades económicas, por la que pagarán una cuota mensual en concepto de impuesto.

El capital contable se determinará deduciendo del activo total, aquellos activos gravados en otros Municipios, los títulos valores garantizados por el Estado, la depreciación del activo fijo y las retenciones legales a empleados que al momento de presentar el balance respectivo no se hayan liquidado.

Las empresas financieras tendrán además, derecho a deducir las cantidades contabilizadas para la formación de reservas para saneamiento de préstamos, de acuerdo con las disposiciones emanadas de la Superintendencia del Sistema Financiero, el encaje legal correspondiente y el monto de los bienes que administren en calidad de fideicomisos.

Las empresas que se dediquen a dos o más actividades determinadas en esta Ley, pagarán por los activos imponibles el impuesto correspondiente por cada una de dichas actividades”

<sup>9</sup> Auto de 31 de julio de 2009, inconstitucionalidad 94-2007.

<sup>10</sup> Auto de 11 de mayo de 2011, inconstitucionalidad 34-2010 AC.

<sup>11</sup> Publicado en el Diario Oficial n° 203, tomo 417, de 31 de octubre de 2017.

En ese sentido, el texto transcrito es sustancialmente diferente del objeto de control inicialmente impugnado, pues este enumera múltiples elementos que pueden deducirse del capital neto contable, circunstancia que no regulaba el precepto impugnado, ya que no contemplaba la posibilidad de hacer deducciones del capital gravado. Y ese era el motivo de inconstitucionalidad alegado, se sostenía que la base imponible del tributo no revelaba capacidad contributiva. Por tanto, visto que la base imponible del tributo no es la misma que aparece en el precepto vigente, se concluye que las normas contenidas en el art. 9 LIMER que habían sido impugnadas ya no subsisten en el ordenamiento jurídico. *En consecuencia, dado que el objeto de control ya no pertenece al ordenamiento jurídico, tampoco es viable realizar su análisis de fondo, por lo que corresponde sobreseer el proceso este punto.*

#### IV. Problema jurídico por resolver y temático.

El problema jurídico por resolver consiste en que determinar si los arts. 11 incs. 1° y 3° y 12 LIAESA contradicen el principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.), porque la base imponible de los tributos correspondientes no revela capacidad contributiva. Para decidir tal cuestión, es necesario referirse a: (V) el principio de capacidad económica y el concepto de “activo” como índice revelador de tal aptitud contributiva; (VI) la relación entre las leyes generales y las especiales. Por último, (VII) se resolverá el problema jurídico planteado.

#### V. Principio de capacidad económica.

1. Este principio exige que las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos del Estado en relación con la aptitud económico-social que tengan para ello<sup>12</sup>. Por tanto, el citado principio limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera y condiciona y modula el deber de contribuir de las personas<sup>13</sup>. Actúa como presupuesto y límite de la tributación<sup>14</sup>. En términos legislativos, la capacidad económica se puede percibir a partir de índices (patrimonio, renta) o indicios (consumo, tráfico de bienes), es decir, se vincula con el principio de normalidad, según el cual, cuando el legislador configura una situación como hecho imponible, debe atender a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica, como exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado, y particularmente de los impuestos<sup>15</sup>.

La capacidad económica se proyecta en dos planos<sup>16</sup>. El primero es el vertical, que supone la existencia de un porcentaje máximo de los ingresos de cada contribuyente que puede ser legítimamente afectado por los tributos<sup>17</sup>. Pero, más allá de dicho porcentaje, resguarda el derecho de propiedad y la libertad económica frente a una tributación desmedida. El segundo plano es el horizontal, según el cual, los tributos que afectan a un contribuyente deben configurar un “sistema” regido por el principio de capacidad económica. Así, los casos en que una misma

<sup>12</sup> Sentencia de 9 de julio de 2010, inconstitucionalidad 35-2009.

<sup>13</sup> Sentencia de 15 de noviembre de 2013, inconstitucionalidad 18-2012.

<sup>14</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2017, inconstitucionalidad 50-2015.

<sup>15</sup> Sentencia de 17 de abril de 2015, inconstitucionalidad 98-2014.

<sup>16</sup> Sentencia de 26 de mayo de 2014, amparo 915-2008.

<sup>17</sup> Sentencia de inconstitucionalidad 18-2012, ya citada.



riqueza —con independencia de la configuración legal de los hechos imponibles respectivos— se gravados o más veces o, no sufra gravamen alguno, se consideran contrarios a la capacidad económica<sup>18</sup>.

2. En el plano legislativo, el principio de capacidad económica debe regir la configuración de la capacidad objetiva y la intensidad del gravamen<sup>19</sup>. En este caso, interesa referirse a las exigencias relacionadas con la capacidad objetiva:

Primero, de conformidad con el principio de capacidad económica, únicamente debe gravarse la riqueza disponible, es decir, solo se pueden afectar los rendimientos netos. Pero esto no impide que el legislador utilice técnicas que se ajusten a dicha exigencia —por ejemplo, que solo permita la deducción de los gastos indispensables para obtener los ingresos gravados—<sup>20</sup>. Así, cuando se pretende medir la capacidad económica en función del patrimonio, lo razonable es computar la totalidad del patrimonio neto, no solo algunos bienes del activo ni solo los más valiosos<sup>21</sup>. Segundo, el gravamen debe cuantificarse sobre un período impositivo determinado, para evitar, por ejemplo, que la renta obtenida en un período único se vuelva a gravar, o que se desconecten ingresos y pérdidas y se afecte la regla de que solo debe tributarse del patrimonio neto objetivo<sup>22</sup>. Y tercero, el gravamen debe recaer solo en rendimientos efectivos, no ficticios. Por ello, en algunos casos, gravar la capacidad productiva, la riqueza probable o las utilidades puramente nominales, puede ser contrario al principio de capacidad económica. No toda situación económica es apta para ser gravada con tributos, sino solo las que revelan la existencia de recursos útiles que están disponibles a título definitivo<sup>23</sup>.

3. El concepto general de “activo” y de “activo circulante” han sido reiteradamente abordados en la jurisprudencia constitucional, en los siguientes términos<sup>24</sup>.

A. Se ha sostenido que en los impuestos cuyo hecho generador sea una actividad económica —industrial, comercial o de servicio— realizada por comerciantes individuales o sociales —sujetos pasivos—, hay una tendencia del legislador de prescribir que la base imponible o la forma en la que se cuantifica monetariamente esos tributos es el activo de la empresa<sup>25</sup>. La capacidad económica de estos sujetos para contribuir se calcula mediante el análisis de los balances generales de sus empresas, que muestran su situación financiera en una fecha determinada, por el detalle de sus activos, pasivos y capital contable<sup>26</sup>. El activo está integrado por todos los recursos de que dispone una entidad para la realización de sus fines, que deben representar beneficios económicos esperados y controlados por el comerciante, y que provienen

<sup>18</sup> Sentencia de 10 de octubre de 2012, inconstitucionalidad 15-2012.

<sup>19</sup> Inconstitucionalidades 15-2012 y 18-2012, precitadas.

<sup>20</sup> Sentencia de 19 de marzo de 2014, inconstitucionalidad 39-2010.

<sup>21</sup> Inc. 15-2012, ya citada.

<sup>22</sup> Sentencia de 29 de septiembre de 2011, inconstitucionalidad 10-2006.

<sup>23</sup> Inconstitucionalidad 50-2015, ya citada.

<sup>24</sup> Inconstitucionalidad 50-2015, precitada, y en las sentencias de 27 de julio de 2012, amparo 512-2010 y de 22 de octubre de 2010, amparo 785-2008.

<sup>25</sup> Sentencia de 19 de diciembre de 2012, amparo 169-2011.

<sup>26</sup> Sentencia de 15 de febrero de 2013, amparo 41-2011.

de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias. Los recursos provienen de fuentes externas (pasivo) y de fuentes internas (capital contable)<sup>27</sup>.

En cambio, el pasivo está integrado por los recursos con que cuenta la entidad para para la realización de sus fines, aportados por fuentes externas (acreedores), derivados de transacciones ya realizadas, que hacen nacer una obligación de transferir efectivo, bienes o servicios<sup>28</sup>. Y el capital contable, denominado también “patrimonio” o “activo neto”, está constituido por recursos de los que dispone la entidad comercial para su adecuado funcionamiento, que procede de fuentes internas de financiamiento representadas por los aportes del mismo propietario (comerciante individual o social) y otras operaciones económicas que afecten a dicho capital<sup>29</sup>. De tal forma, los propietarios poseen un derecho sobre los activos netos, que se ejerce mediante reembolso o distribución. En otras palabras: el capital contable representa la diferencia aritmética entre el activo y el pasivo<sup>30</sup>.

En ese orden, para la realización de los fines de una empresa, esta dispone de recursos (activo) que provienen de obligaciones contraídas con sus acreedores (pasivo) y de las aportaciones que realizan los propios empresarios, entre otras operaciones económicas (capital contable)<sup>31</sup>. Esta última categoría es la que refleja la capacidad económica de un comerciante y que, desde la perspectiva constitucional, es apta para ser tomada como la base imponible de un impuesto a la actividad económica. Como es el resultado de la resta en que al activo se le deduce el total de los pasivos, se muestra la capacidad económica, representada por el conjunto de bienes y derechos que pertenecen propiamente al obligado al pago del tributo<sup>32</sup>.

B. Sobre el “activo circulante o corriente”, se ha señalado que es una especificidad del activo en general, y comprende el conjunto de bienes y derechos que están en rotación o movimiento constante, de fácil conversión a dinero en efectivo en el ciclo normal de operación de una empresa<sup>33</sup> (por ejemplo, caja, mercancías, obligaciones por cobrar, inversiones temporales, deudores diversos, etc.). En ese sentido, aunque se trate de activos disponibles, se grava el activo de la empresa sin haber deducido el pasivo correspondiente. De modo que “el activo circulante” no es un elemento revelador de una verdadera capacidad económica<sup>34</sup>.

#### VI. Relación entre leyes generales y leyes especiales.

En el diseño constitucional de creación normativa, la Asamblea Legislativa tiene la competencia para decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias (art. 131 ord. 5° Cn.). Estos productos normativos pueden tener un alcance territorial de carácter nacional (ej., el presupuesto de ingresos y egresos de la Administración Pública, de conformidad con el art. 131 ord. 8° Cn.) o municipal (como las leyes de impuestos municipales, según los arts.

<sup>27</sup> Sentencia de 15 de febrero de 2013, amparo 549-2010.

<sup>28</sup> Sentencia de 5 de abril de 2013, amparo 592-2010.

<sup>29</sup> Sentencia de 1 de julio de 2013, amparo 136-2011.

<sup>30</sup> Sentencia de 16 de octubre de 2013, amparo 137-2011.

<sup>31</sup> Sentencia de 9 de mayo de 2014, amparo 346-2011.

<sup>32</sup> Sentencia de 25 de julio de 2014, amparo 566-2012.

<sup>33</sup> Sentencia de 21 de enero de 2015, amparo 483-2012.

<sup>34</sup> Auto de 16 de agosto de 2017, amparo 697-2016.

131 ord. 6°, 133 ord. 4° y 204 ord. 6° Cn.), y a su vez pueden regular una materia de modo general o especial, según el caso<sup>35</sup>.

En ese sentido, puede haber leyes aplicables en todo el territorio nacional y otras de alcance local que, junto con las ordenanzas y reglamentos locales emitidos por los concejos municipales (art. 204 ord. 5° Cn.), fijan el ordenamiento jurídico aplicable en la circunscripción territorial municipal<sup>36</sup>. Tales ámbitos deben mantener coherencia debido a las exigencias elementales de seguridad jurídica (art. 2 Cn.).

Ahora bien, la relación entre normas generales y especiales puede presentar problemas de aplicación. Así, una “ley general” regula un ámbito amplio de sujetos, situaciones o estado de cosas, mientras que la “ley especial” regula un sector más reducido y por ello sustrae del ámbito de aplicación de la ley general una situación o estado de cosas particular<sup>37</sup>. Las normas especiales establecen situaciones con un ámbito material más concreto que las normas generales<sup>38</sup>. El vocablo “ley especial” designa una norma que extrae de otra una institución, situación o supuesto de hecho y lo provee de una regulación distinta. La tendencia de este tipo de ley es la concreción o singularización, de modo que representa una excepción a la norma de alcance general. Si la ley especial no existiera, su supuesto de hecho automáticamente quedaría comprendido en el más amplio de la norma general. O dicho en sentido inverso: si la norma especial existe, lo regulado por ella no quedaría abarcado por la regulación de la norma general. Lo que no está previsto en una norma especial es porque la autoridad emisora ha querido reservarlo a la norma general. Por esta razón es que la norma especial se aparta de la norma general en aquello que regula de modo diferente<sup>39</sup>.

La noción de normativa especial es relacional. Una normativa no es intrínsecamente especial, sino solo cuando se la compara con otra, a la que se considera general. Una normativa especial sustrae de una regulación, que a partir de ese momento se considerará “general”, la materia regulada o supuesto de hecho. La finalidad es dotarla de una regulación diferente. Esto indica que entre una norma general y una norma especial no se producen antinomias<sup>40</sup>. Si se parte de la premisa de que la norma especial sustrae una institución o una situación de una norma general, entonces debe concluirse que entre ambas habrá una regulación diferente, pero no incompatible o contradictoria. El criterio de la especialidad debe entenderse como una guía que indica que la norma que debe aplicarse prioritariamente es la que tenga un ámbito de regulación más restringido, esto es, la norma cuyo supuesto de hecho sea más preciso en comparación con el de la otra. La especie prevalece sobre el género<sup>41</sup>.

## VII. Resolución del problema jurídico.

<sup>35</sup> Sentencias de 1 de abril de 2004, inconstitucionalidad 52-2003 AC y de 4 de abril de 2008, inconstitucionalidad 40-2006 AC.

<sup>36</sup> Inc. 50-2015, precitada.

<sup>37</sup> Sentencias de las inconstitucionalidades 52-2003 AC y 40-2006 AC, precitadas.

<sup>38</sup> Sentencia 19 de julio de 1996, inconstitucionalidad 1-92 AC.

<sup>39</sup> Inconstitucionalidad 50-2015, precitada.

<sup>40</sup> Sentencia de 14 de diciembre de 2020, inconstitucionalidad 159-2015 AC.

<sup>41</sup> Inconstitucionalidad 159-2015 AC, precitada.

Los actores y el Fiscal General de la República coincidieron en que los impuestos impugnados se basan en el activo imponible, pero este no refleja la capacidad económica, porque no permite deducir todos los pasivos de las instituciones financieras. Por su parte, la Asamblea Legislativa sostuvo que el activo imponible de cada contribuyente depende de la actividad económica efectuada, sobre la cual se hará un cálculo concreto, según la documentación presentada. En ese contexto, este Tribunal advierte que ya resolvió un problema jurídico sustancialmente similar al planteado en el presente proceso: la compatibilidad entre la Constitución y las leyes que establecen impuestos municipales a cargo de los sujetos normativos que desarrollan actividades económicas a nivel local, cuya base imponible ha sido el “activo”, “activo neto”, “activo circulante” y “activo imponible”<sup>42</sup>.

En ninguno de los preceptos impugnados se menciona la deducción del pasivo, lo que podría interpretarse como el establecimiento de una base imponible “bruta” que infringe la Constitución, pues se partiría de la idea de que el activo de los obligados es gravado, sin la deducción de los recursos que provienen de obligaciones contraídas con terceros. Pero, esa interpretación ha de desecharse, debiendo interpretar los preceptos impugnados de conformidad con el criterio jurisprudencial establecido a partir de la inconstitucionalidad 50-2015, el cual, además de reconocer el principio de conservación de las leyes, permite aclarar la aplicación constitucional entre leyes generales y especiales en el ámbito tributario municipal, en relación con el principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.).

En ese sentido, si el hecho generador es algún tipo de actividad económica, el contribuyente puede realizar las deducciones específicas establecidas en la ley municipal, pero ello no prohíbe que la base imponible del tributo también pueda determinarse con la deducción del pasivo del contribuyente. Para el caso que nos ocupa, la ley de contenido general en materia municipal es la Ley General Tributaria Municipal (LGTM)<sup>43</sup>, cuyo art. 127 establece que en “la determinación de la base imponible y en la estructuración de las tarifas correspondientes, también deberán ser consideradas aquellas deducciones y pasivos, en los límites mínimos y máximos que se estimen adecuados”. En efecto, aun si una norma tributaria especial no aclara si la cuantificación de la base imponible puede determinarse deduciendo también el pasivo del contribuyente, no debe interpretarse como una regulación opuesta o que se sustrae de la regulación del art. 127 LGTM. Por el contrario, debe entenderse que si las deducciones del pasivo para determinar la base imponible no fueron previstas en las leyes tributarias especiales, es porque el legislador decidió dejarlo a la regulación de la Ley General Tributaria Municipal<sup>44</sup>.

De tal forma, se infiere que si el legislador establece la posibilidad de que el sujeto pasivo de un impuesto cuyo hecho generador es algún tipo de actividad económica realice ciertas deducciones específicas a su favor, no prohíbe, expresa o tácitamente, que la base imponible del mencionado tributo también excluya el pasivo del contribuyente. Las leyes tributarias que

<sup>42</sup> Al respecto, véanse las inconstitucionalidades 50-2015 y 159-2015, ya referidas.

<sup>43</sup> Sentencia de 22 de mayo de 2013, inconstitucionalidad 25-2009.

<sup>44</sup> Inconstitucionalidad 50-2015, precitada.

determinan la posibilidad de efectuar las citadas deducciones no prohíben que el operador jurídico, al aplicar las normas legales correspondientes, integre el contenido de estas con el que la jurisprudencialmente le ha conferido al principio de capacidad económica e interprete, conforme con el art. 131 ord. 6° Cn., que la base imponible del tributo —independientemente de si se le denomina “activo”, “activo imponible”, “activo circulante” o “activo neto”— comprende únicamente la riqueza efectiva del contribuyente, por lo que debe excluir del cálculo del impuesto los recursos provenientes de obligaciones con terceros, es decir, el pasivo.

Así, la anterior interpretación refuerza la línea argumentativa desarrollada jurisprudencialmente, ya que no solo se realiza con fundamento constitucional, sino también legal, específicamente en la normativa general tributaria municipal (art. 127 LGTM). Por tanto, se reitera que la deducción de los activos gravados en otros municipios, títulos valores garantizados por el Estado y la depreciación del activo fijo no son los únicos valores que pueden excluirse del activo total reflejado en los balances contables de los contribuyentes que realizan actividades económicas en los municipios. De esta manera, se interpreta que la mera indicación de la ley especial de valores que pueden deducirse (arts. 11 incisos 1° y 3° y 12 LIAESA) no es una prohibición para poder deducir el pasivo, sino que deben aplicarse las normas generales que regulan el ámbito más amplio en materia tributaria municipal (art. 127 LGTM), porque no es un regulación incompatible o diferente. La consecuencia que esto produce es que los preceptos objetos de control resultan coherentes con el principio de capacidad económica (art. 131 ord. 6° Cn.). En consecuencia, *dado que los arts. 11 incs. 1° y 3° y 12 LIAESA admiten una interpretación que les hace compatibles con el principio de capacidad económica, se concluye que no son inconstitucionales, por tanto, debe desestimarse la pretensión planteada.*

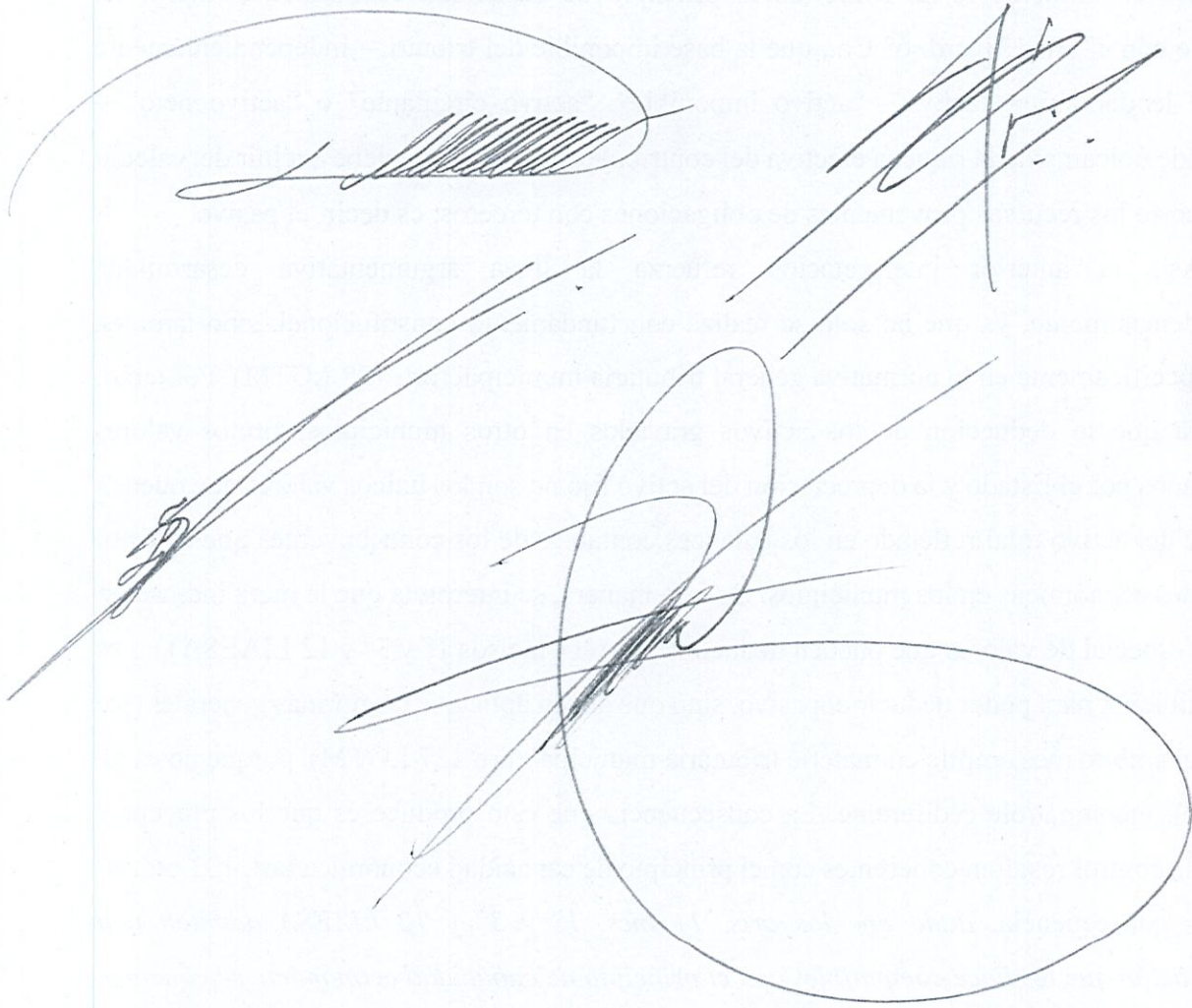
**POR TANTO**, con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y arts. 9, 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala **FALLA**:

1. *Sobreséase* el presente proceso constitucional en relación con el artículo 9 de la Ley de Impuestos Municipales de El Rosario, departamento de La Paz, por haber sido derogado mediante el Decreto Legislativo n° 802, de 10 de octubre de 2017, en el que se emitió la nueva Ley de Impuestos Municipales del Municipio de El Rosario, departamento de La Paz, en la cual no aparece la norma impugnada por los demandantes.

2. *Declárase* que en los artículos 11 incisos 1° y 3° y 12 de la Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Santa Ana *no existe la inconstitucionalidad alegada*, por la supuesta infracción al principio de capacidad económica, como concreción de la equidad tributaria regulada en el art. 131 ordinal 6° de la Constitución, porque dichos preceptos legales admiten interpretación conforme con la Constitución, pues el artículo 127 de la Ley General Tributaria Municipal permite que el contribuyente deduzca el pasivo para la determinación de la base imponible sobre la cual se cuantificará el impuesto.

3. *Notifíquese* la presente sentencia a todos los intervinientes.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse una copia al Director de dicho ente oficial.



PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN

