

ASAMBLEA LEGISLATIVA  
Gerencia de Operaciones Legislativas  
Sección de Correspondencia Oficial

Hora: 10:51  
Recibido el: 18 ABR 2024  
Por: [Firma]



SECRETARÍA DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
TEL. 2271-8888 – FAX 2281-0781

DM

San Salvador, 08 de marzo de 2024

ASUNTO: Se comunica resolución,  
Amparo referencia **110-2017 Ac.**

Señores de la  
Asamblea Legislativa,  
Presente.

Of. 455

Ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia se inició proceso de Amparo clasificado con la referencia número **110-2017 Ac.**, promovido por el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en carácter de apoderado de las sociedades Scotiabank El Salvador, Sociedad Anónima (ahora sociedad Banco Cuscatlán de El Salvador) –*amparo 110-2017*–, Scotia Seguros, Sociedad Anónima (ahora Sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima) –*amparo 118-2017*–, Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima –*amparo 256-2017*–, Banco Agrícola, Sociedad Anónima –*amparo 329-2017*– y Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 198-2018*–; por el abogado Henry Salvador Orellana Sánchez, en calidad de apoderado de la sociedad Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 133-2017*–; por el señor Miguel Salvador Pascual López, en carácter de Director Presidente y representante legal de la sociedad La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 382-2018*–; por el abogado José Francisco Molina Guzmán, en calidad de apoderado de la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta –*amparo 396-2018*–; por el señor Adolfo Miguel Salume Barake, en carácter de Director Presidente y representante legal de la sociedad Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 397-2018*–; por el abogado José Francisco Molina Guzmán, en calidad de apoderado de la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 398-2018*–, y por el señor Adolfo Salume Artiñano, en carácter de Presidente de la Junta Directiva y representante legal de la sociedad Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 463-2018*–, en contra de **La Asamblea Legislativa y del Director General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.**

En el citado proceso la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, a las once horas del día veintitrés de febrero del año en curso, pronunció sentencia en la que, entre otros aspectos, dispuso:

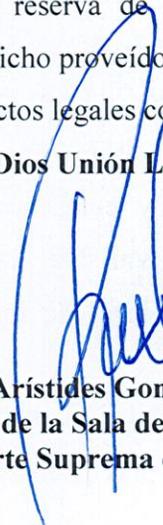
“(…) (e) *Sobreséese* el proceso de amparo clasificado con la referencia 110-2017 promovido por el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en calidad de apoderado de la

AVANCE DE LA LEGISLATIVA  
Comisión de Control y Seguimiento  
Asamblea Legislativa

sociedad Banco Scotiabank, Sociedad Anónima, por haberse comprobado litispendencia en relación con la pretensión dirimida en el amparo 198-2018, dado que dicha sociedad fue absorbida por la sociedad Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima; **(f)** *Sobreséese* el presente proceso de amparo acumulado promovido por las sociedades Scotia Seguros, Sociedad Anónima, ahora Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima –*amparo 118-2017*–; Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima –*amparo 256-2017*–; Banco Agrícola, Sociedad Anónima –*amparo 329-2017*–; Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 198-2018*–; Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 133-2017*–; La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 382-2018*–; Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta –*amparo 396-2018*–; Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 397-2018*–; Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 398-2018*–, y Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 463-2018*–, en contra de la Asamblea Legislativa por la supuesta vulneración de sus derechos a la propiedad originada en la presunta conculcación de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación; **(g)** *Declárase que no ha lugar el amparo* solicitado por las sociedades Scotia Seguros, Sociedad Anónima, ahora Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima –*amparo 118-2017*–; Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima –*amparo 256-2017*–; Banco Agrícola, Sociedad Anónima –*amparo 329-2017*–; Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 198-2018*–; Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 133-2017*–; La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 382-2018*–; Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta –*amparo 396-2018*–; Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 397-2018*–; Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 398-2018*–, y Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 463-2018*–, en contra del Director General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda por la supuesta vulneración de sus derechos a la propiedad como consecuencia de la presunta inobservancia de los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica[,] (...) e **(i)** *Notifíquese*. Dicho proveído se remite íntegramente fotocopiado.

Lo que comunico para los efectos legales correspondientes.

**Dios Unión Libertad**

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

**110-2017 ac**

**Amparo**

**Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.** San Salvador, a las once horas del día veintitrés de febrero de dos mil veinticuatro.

El presente proceso de amparo acumulado ha sido promovido por el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en carácter de apoderado de las sociedades Scotiabank El Salvador, Sociedad Anónima (Scotiabank, S.A.) –*amparo 110-2017*–, Scotia Seguros, Sociedad Anónima (Scotia Seguros, S.A.) –*amparo 118-2017*–, Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima (Banco Davivienda, S.A.) –*amparo 256-2017*–, Banco Agrícola, Sociedad Anónima (Banco Agrícola, S.A.) –*amparo 329-2017*– y Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima (Banco Cuscatlán, S.A.) –*amparo 198-2018*–; por el abogado Henry Salvador Orellana Sánchez, en calidad de apoderado de la sociedad Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima (Banco G&T Continental, S.A.) –*amparo 133-2017*–; por el señor Miguel Salvador Pascual López, en carácter de Director Presidente y representante legal de la sociedad La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable (La Casa del Repuesto, S.A. de C.V.) –*amparo 382-2018*–; por el abogado José Francisco Molina Guzmán, en calidad de apoderado de la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta (Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M) –*amparo 396-2018*–; por el señor Adolfo Miguel Salume Barake, en carácter de Director Presidente y representante legal de la sociedad Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable (Sistemas Comestibles, S.A. de C.V.) –*amparo 397-2018*–; por el abogado José Francisco Molina Guzmán, en calidad de apoderado de la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable (Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V.) –*amparo 398-2018*–, y por el señor Adolfo Salume Artiñano, en carácter de Presidente de la Junta Directiva y representante legal de la sociedad Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable (Mol, S.A. de C.V.) –*amparo 463-2018*–, en contra de la Asamblea Legislativa y del Director General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda por la vulneración del derecho a la propiedad de sus representados derivada de la inobservancia de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación.

Intervinieron en la tramitación de este amparo la parte actora, las autoridades demandadas y el Fiscal de esta Corte.

*Analizando el proceso y considerando:*

I. I. A. Las sociedades demandantes dirigieron su reclamo en contra de: (i) la Asamblea Legislativa por haber emitido el art. 4 de la Ley de Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el Plan de Seguridad Ciudadana (LECEGAC) contenido en el Decreto Legislativo n° 161, de 29 de octubre de 2015, publicado en el Diario Oficial n° 2023,

tomo 409, del 5 de noviembre de 2015; y (ii) el Director General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda (DGII) por haber aprobado el 22 de diciembre de 2015 los apartados IV letra d y V letra d de la Guía de Orientación N° DG-004/2015 denominada Lineamientos para Facilitar la Aplicación de la Contribución Especial a los Grandes Contribuyentes para el Plan de Seguridad Ciudadana (LIFACEGAC). Dichas disposiciones literalmente establecen lo siguiente:

*[LECEGAC]*

*“Artículo 4.- La contribución especial para la seguridad ciudadana tendrá por hecho generador la obtención de ganancias netas iguales o mayores a QUINIENTOS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$500,000.00), y se calculará aplicando la tasa del cinco por ciento (5%) sobre el monto total de las mismas, obtenidas por cualquier persona jurídica, uniones de personas, sociedades irregulares de hecho, domiciliadas o no.”*

*[LIFACEGAC]*

*“IV. Definiciones.*

*Para los efectos de la presente guía se entenderá por:*

*[...]*

*d) Ganancia Neta:*

*Es el resultado de restar a la Renta Neta el Impuesto sobre la Renta que haya computado el sujeto pasivo, adicionando los Productos o Utilidades Excluidas y las Rentas No Gravables con dicho impuesto, deduciendo los valores necesarios para generar estos últimos.”*

*“V. Contenido.*

*[...]*

*d) De la Base Imponible.*

*Conforme a lo prescrito en el artículo 4 de la Ley, la base imponible estará constituida por el monto total de las ganancias netas obtenidas en el ejercicio de imposición respectivo.”*

B. En las demandas las sociedades pretensoras aseguraron que el tributo creado por la Asamblea Legislativa no es una contribución especial sino un impuesto. Afirmaron que los recursos que se recaudarán con su aplicación no serán invertidos en beneficio de un grupo sino de toda la población, por lo que concluyeron que se trata de un impuesto, pues en estos fondos recolectados benefician a la colectividad. En consecuencia, razonaron que se debieron aplicar las disposiciones de la Constitución relativas a esta clase de tributos.

De igual forma alegaron que la base imponible de la contribución especial a los grandes contribuyentes son las “ganancias netas” y que en la LECEGAC no se define esta categoría, sino en los LIFACEGAC, que es un cuerpo jurídico de rango infralegal. Por consiguiente, concluyeron que la Asamblea Legislativa omitió determinar la base imponible del tributo cuestionado y que el DGII excedió sus facultades al fijarla en los LIFACEGAC.

Por otro lado, argumentaron que los costos o gastos necesarios para generar ingresos gravados con el impuesto sobre la renta no podrán ser deducidos para calcular el tributo cuestionado, conforme lo dispuesto en los apartados de los LIFACEGAC cuestionados en el presente amparo.

Finalmente, el apoderado de la sociedad Banco G&T Continental, S.A., alegó que el tributo contenido en el art. 4 de la LECEGAC recae sobre la renta de su mandante, que ya se encuentra gravada por otros impuestos, lo que supone una múltiple tributación y, por consiguiente, una medida confiscatoria.

A partir de este cuadro fáctico, las sociedades pretensoras concluyeron que con la aprobación de las disposiciones impugnadas las autoridades demandadas quebrantaron los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación y, así, vulneraron sus derechos a la propiedad.

2. *A. a.* Por medio de la resolución de 27 de marzo de 2019 se admitió la demanda planteada en el amparo 110-2017, circunscribiéndose al control de constitucionalidad del art. 4 de la LECEGAC y de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC.

La admisión se fundamentó en que con las disposiciones cuestionadas las autoridades demandadas habrían creado un impuesto en vez de una contribución especial, no habrían considerado para calcular este tributo los gastos necesarios para la producción de las rentas y la conservación de su fuente, gravaron la misma manifestación de riqueza afectada por el impuesto sobre la renta y la retención de utilidades y, finalmente, la base imponible establecida se encontraría en normas infralegales, lo que habría vulnerado el derecho a la propiedad de las sociedades actoras por la inobservancia de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación.

*b.* En resoluciones de la misma fecha se resolvió acumular los amparos registrados con las referencias 118-2017, 133-2017, 256-2017, 329-2017, 198-2018, 382-2018, 396-2018, 397-2018, 398-2018 y 463-2018 al amparo clasificado con la referencia 110-2017, debido a la conexión que guardan sus pretensiones.

*B.* En el auto de admisión de la demanda que dio lugar a este proceso se rechazó la suspensión inmediata y provisional de los efectos de las disposiciones impugnadas, por no haberse acreditado los presupuestos necesarios para adoptar esa medida cautelar, y se requirió el informe que señala el art. 21 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (LPC) a las autoridades demandadas.

Al rendir dicho informe, la Asamblea Legislativa negó las vulneraciones alegadas por las sociedades actoras y el DGII reconoció la emisión de los LIFACEGAC.

*C.* Finalmente, se confirió la audiencia que prevé el art. 23 de la LPC al Fiscal de esta Corte, quien, sin embargo, omitió evacuarla.

3. Por medio del auto de 19 de junio de 2019 se confirmó la resolución de 27 de marzo de 2019 –pues no se habían modificado las circunstancias por las cuales se rechazó la

adopción de una medida cautelar– y, entre otros puntos, se resolvió requerir a las autoridades demandadas el informe prescrito en el art. 26 de la LPC.

A. La Subdirectora General de Impuestos Internos, en sustitución del DGII, alegó que el art. 4 de la LECEGAC contiene todos los elementos que configuran la obligación tributaria, de modo que los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC solo orientan al contribuyente como efectuar una correcta aplicación de dicha disposición legal. Sostuvo que con los LIFACEGAC no se modificó lo dispuesto en el art. 4 de la LECEGAC y razonó que el tributo grava las ganancias netas de los grandes contribuyentes, es decir, que el hecho generador del tributo impugnado es el resultado de descontar los costos y demás cargos deducibles, por lo que negó afectación a la capacidad económica de dichos contribuyentes. De igual forma rechazó que el tributo sea un impuesto y afirmó que es una contribución especial porque su base imponible son saldos netos y su destino es específico y temporal –pues su vigencia es de cinco años–, a diferencia de los impuestos, cuya vigencia es indefinida. A este tenor concluyó que no se ha producido una vulneración del derecho a la propiedad de las sociedades actoras ni de los principios invocados en sus demandas.

B. La Asamblea Legislativa negó las vulneraciones alegadas por las sociedades pretensoras y precisó que la LECEGAC respeta el principio de equidad tributaria y que ha ejercido sus funciones conforme la Constitución.

5. A. Seguidamente, en la resolución de 27 de noviembre de 2019 se confirmó el traslado que ordena el art. 27 de la LPC al Fiscal de esta Corte y a la parte actora.

B. El Fiscal de esta Corte indicó que brindaría su opinión técnica después de la etapa probatoria.

C. El apoderado del Banco G&T Continental, S.A., manifestó que su poderdante se encuentra en el ámbito de aplicación del art. 4 de la LECEGAC, pues es una persona jurídica que obtiene ganancias netas iguales o mayores a quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América, y, por consiguiente, de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC. Alegó que dichos apartados vulneran el principio de reserva de ley en materia tributaria, puesto que amplían la base imponible del tributo creado en el art. 4 de la LECEGAC al definir qué es ganancia neta y agregar elementos que no se precisaron en la ley. Por otro lado, sostuvo que el tributo no es una contribución especial sino un impuesto, dado que no supone un beneficio para un grupo o sector de la población sino para la generalidad. En ese sentido, consideró que no se prestará un servicio particular con los fondos que se pretende recaudar. Argumentó que este tributo afecta la capacidad económica de su poderdante, pues grava una manifestación de riqueza que ya es objeto del impuesto sobre la renta y de la retención de utilidades, lo que configura un caso de múltiple tributación y una inobservancia del principio de no confiscación, por cuanto grava de forma desproporcionada la riqueza. Solicitó que en esos términos se tuviera por evacuado el traslado conferido.

D. Por su parte, el apoderado de las sociedades Scotiabank, S.A.; Scotia Seguros, S.A.; Banco Davivienda Salvadoreño, S.A.; Banco Agrícola, S.A., y Banco Cuscatlán, S.A., aseguró que al ser este un proceso de amparo contra ley se circunscribe a efectuar un contraste normativo, por lo que es innecesario abrir a pruebas. En consecuencia, solicitó la omisión del plazo probatorio.

E. El resto de sociedades actoras omitieron evacuar el traslado conferido.

6. Posteriormente, en el auto de 28 de abril de 2021 se rechazó la petición formulada por el apoderado de las sociedades Scotiabank, S.A.; Scotia Seguros, S.A.; Banco Davivienda Salvadoreño, S.A.; Banco Agrícola, S.A., y Banco Cuscatlán, S.A., en el sentido que se omitiera la fase probatoria, y se abrió dicho plazo, en el cual solo el DGII aportó medios probatorios.

7. A. Por medio del auto de 6 de enero de 2023 se otorgaron los traslados que ordena el art. 30 de la LPC al Fiscal de esta Corte, a las sociedades pretensoras y a las autoridades demandadas.

B. El Fiscal de esta Corte explicó que en la sentencia pronunciada en el proceso de inconstitucionalidad “48-2017” (*sic*) esta Sala concluyó que el tributo impugnado en este amparo se encontraba determinado en la LECEGAC, por lo que consideró que con la emisión de la disposición que lo regula no se vulneró el derecho y los principios alegados por las sociedades demandantes. En ese sentido, señaló que lo procedente en este caso es emitir una sentencia desestimatoria.

C. El señor Miguel Salvador Pascual López, en calidad de Director Presidente y representante legal de la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., presentó documentación a fin de subsanar la prevención efectuada en el auto de 6 de enero de 2023.

D. El abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en carácter de apoderado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, S.A., solicitó que se autorizase su intervención en dicha calidad.

E. El abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en carácter de apoderado de la sociedad Banco Agrícola, S.A., presentó documentación a fin de actualizar su personería.

F. El apoderado de la sociedad Banco Cuscatlán, S.A., antes sociedad Banco Scotiabank, S.A., reiteró que la naturaleza del tributo cuestionado es la de un impuesto, debido a que los fondos que se obtendrán con su aplicación no serán destinados a un beneficio concreto sino a financiar al Estado. Alegó que si bien la LECEGAC fijó algunos elementos del tributo, no definió qué se debe entender por “ganancia neta”, y que esto se hizo en los LIFACEGAC, determinando así la base imponible del tributo e infringiendo el principio de reserva de ley en materia tributaria. Señaló que al definirse en los LIFACEGAC que la “ganancia neta” son los “valores necesarios para generar ingresos excluidos y no gravados con el impuesto sobre la renta”, el DGII inhibió la deducción de costos y gastos necesarios para generar los ingresos gravados con el impuesto sobre la renta, por lo que de esa manera

se gravó una misma fuente de riqueza y se vulneraron los principios de capacidad económica y de no confiscación. Finalmente, el apoderado en cuestión pidió que en caso de emitirse una sentencia estimatoria sean abonados como pagos futuros de otros tributos los desembolsos hechos por su mandante en concepto de contribución especial para el plan de seguridad ciudadana.

G. El abogado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, S.A., precisó que la verdadera naturaleza de la contribución especial para el plan de seguridad ciudadana es la de un impuesto. Explicó que los fondos que se percibirán con su aplicación no serán destinados a un beneficio concreto sino a financiar al Estado y manifestó que si bien la LECEGAC estableció algunos elementos del tributo, no definió qué se debe entender por “ganancia neta”. Sostuvo que en los LIFACEGAC se precisó dicho concepto, configurando así la base imponible del tributo e infringiendo el principio de reserva de ley en materia tributaria. Alegó que al definirse en los LIFACEGAC que la “ganancia neta” son los “valores necesarios para generar ingresos excluidos y no gravados con el impuesto sobre la renta”, se impidió la deducción de costos y gastos necesarios para generar los ingresos gravados con el impuesto sobre la renta, por lo que se afectó una misma fuente de riqueza. Finalmente, solicitó que los pagos hechos por su mandante en concepto de contribución especial para el plan de seguridad ciudadana sean abonados a otros tributos, como el impuesto sobre la renta.

H. El apoderado de la sociedad Banco Davivienda, S.A., señaló que la verdadera naturaleza de la contribución especial para el plan de seguridad ciudadana es la de un impuesto. Expuso que los fondos que se percibirán con su aplicación no serán destinados a un beneficio concreto sino a financiar al Estado. Expresó que si bien la LECEGAC fijó algunos elementos del tributo, no definió qué se debe entender por “ganancia neta” y aseguró que en los LIFACEGAC se precisó su significado, con lo cual se determinó la base imponible del tributo e infringió el principio de reserva de ley en materia tributaria. Alegó que al definirse en los LIFACEGAC que la “ganancia neta” son los “valores necesarios para generar ingresos excluidos y no gravados con el impuesto sobre la renta”, se excluyó la deducción de costos y gastos que fueron necesarios para producir los ingresos gravados con el impuesto sobre la renta. En ese sentido, se gravó una misma fuente de riqueza y con ello se vulneraron los principios de capacidad económica y de no confiscación. Finalmente, requirió que en caso de emitirse una sentencia estimatoria se abonen a otros tributos los pagos efectuados por su mandante en concepto de contribución especial para el plan de seguridad ciudadana.

I. El apoderado del Banco Agrícola, S.A., sostuvo que la contribución especial para el plan de seguridad ciudadana es un impuesto. Explicó que los fondos que se recaudarán con su aplicación no serán destinados a un beneficio concreto sino a financiar al Estado y señaló que en los LIFACEGAC se definió el término “ganancia neta”, con lo cual se configuró la base imponible del tributo e infringió el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Alegó que al definirse en los LIFACEGAC que la “ganancia neta” son los “valores necesarios para generar ingresos excluidos y no gravados con el impuesto sobre la renta”, se excluyó la deducción de costos y gastos que fueron necesarios para producir los ingresos gravados con el impuesto sobre la renta. En ese sentido, planteó que se gravó una misma fuente de riqueza y que con ello se vulneraron los principios de capacidad económica y de no confiscación. Finalmente, requirió que en el fallo se ordene que sean abonados a otros tributos, como el impuesto sobre la renta, los pagos que su mandante realizó en concepto de contribución especial para el plan de seguridad ciudadana.

J. El apoderado del Banco G&T Continental, S.A., reiteró que su poderdante se encuentra en el ámbito de aplicación del art. 4 de la LECEGAC, pues es una persona jurídica que obtiene ganancias netas iguales o mayores a quinientos mil dólares de los Estados Unidos de América, y, por consiguiente, de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC. Alegó que dichos apartados vulneran el principio de reserva de ley en materia tributaria, puesto que amplían la base imponible del tributo creado en el art. 4 de la LECEGAC, en la medida en que definen qué es ganancia neta y agregan elementos que no se encuentran en la ley. Señaló que el tributo no es una contribución especial sino un impuesto, dado que no hay un servicio particular que se vaya a prestar con los fondos que se recauden con su aplicación. Sostuvo que este afecta la capacidad económica de su poderdante, porque grava una manifestación de riqueza que ya es objeto del impuesto sobre la renta y de la retención de utilidades, lo que supone una intervención desproporcionada sobre el derecho de propiedad de su representado. En consecuencia, solicitó la emisión de una sentencia estimatoria.

K. El resto de sociedades peticionarias omitieron evacuar el traslado conferido.

L. Al evacuar el traslado, la Asamblea Legislativa reiteró que la disposición legal impugnada en este proceso de amparo no contraviene la Constitución y sostuvo que actuó de conformidad con sus atribuciones constitucionales.

M. Finalmente, al evacuar el traslado, el DGII negó las vulneraciones alegadas por las sociedades demandantes. Argumentó que los LIFACEGAC no amplían ni modifican los elementos del tributo fijados en el art. 4 de la LECEGAC, por lo que no se vulneró el principio de reserva de ley en materia tributaria con su emisión. Explicó que el tributo cuestionado se creó con el objeto de gravar las ganancias netas, lo que supone descontar los costos, gastos y demás cargos deducibles de acuerdo con el art. 6 de la LECEGAC, y que su base imponible es reveladora de capacidad económica, por lo que no es cierto que se hubiese inobservado ese principio. Reiteró que el tributo en cuestión no es un impuesto sino una contribución especial porque tiene un destino específico, como lo es la prestación del servicio de seguridad, y un carácter temporal. Finalmente, planteó que en el proceso de inconstitucionalidad “162-2015” (*sic*) esta Sala rechazó la inconstitucionalidad del tributo cuestionado por las sociedades actoras, por lo que solicitó la emisión de una sentencia desestimatoria en este amparo.

8. Con estas actuaciones el presente amparo quedó en estado de pronunciar sentencia.

II. I. A. Tal como se señaló anteriormente, en la etapa de los traslados previstos en el art. 30 de la LPC el señor Miguel Salvador Pascual López presentó certificación notarial de la credencial de elección de la Junta Directiva de la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., a fin de evacuar la prevención efectuada en el auto de 6 de enero de 2023. En ese sentido, se advierte que con dicho documento el señor Pascual López ha acreditado que sigue ejerciendo la representación de la mencionada sociedad en el amparo 382-2018, *por lo cual es procedente tener por subsanada aquella prevención.*

B. a De igual forma el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez solicitó que se autorice su intervención en el presente proceso en carácter de apoderado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, S.A., y ratificó la actuación precedente del abogado Iván Joaquín Martínez Sermeño. A efecto de comprobar esa calidad, el abogado Olmedo Sánchez presentó una copia del testimonio de escritura matriz del poder general judicial que el Director Presidente de la Junta Directiva de la mencionada sociedad otorgó a su favor.

b. Al respecto, se advierte que el documento relacionado reúne los requisitos previstos en los arts. 68 y 69 del Código Procesal Civil y Mercantil (CPCM) –de aplicación supletoria en los procesos de amparo–, por lo que el abogado Olmedo Sánchez ha acreditado la calidad de apoderado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, S.A., en la que comparece en el presente proceso y, *en consecuencia, así debe declararse en esta resolución. En ese sentido, debe tenerse por finalizada la intervención del abogado Iván Joaquín Martínez Sermeño como apoderado de la mencionada sociedad.*

c. Se observa que el abogado Olmedo Sánchez señaló en su escrito un medio técnico –un correo electrónico registrado en el Sistema de Notificación Electrónica de la Corte Suprema de Justicia– a efecto de recibir los actos procesales de comunicación, *por lo que la Secretaría de esta Sala deberá tomar nota de él.*

C. El abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez presentó una certificación notarial del testimonio de escritura matriz del poder general judicial con cláusula especial que el representante judicial de la sociedad Banco Agrícola, S.A., otorgó a su favor.

En ese sentido, se observa que el instrumento relacionado reúne los requisitos previstos en los arts. 68 y 69 del CPCM, de aplicación supletoria en los procesos de amparo, *con lo cual dicho abogado actualizó la personería con la que actúa en el presente proceso y, así, evacuó la prevención efectuada en el auto de 6 de enero de 2023, por lo que es procedente declararlo así en esta sentencia.*

D. a. Por otro lado, el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez confirmó que entre las pretensiones deducidas en los amparos 110-2017 y 198-2018 hay identidad sobrevenida y con ello subsanó la prevención realizada en la resolución de 6 de enero de 2023, *por lo que así corresponde declararlo en la presente sentencia.*

b. Debido a la identidad sobrevenida de los elementos subjetivos y objetivos de las pretensiones planteadas en los mencionados procesos, se advierte en el amparo 110-2017 una causal de litispendencia, por lo que *es procedente sobreseerlo de conformidad con los arts. 31 n° 3 y 12 de la LPC.*

2. En este punto es preciso analizar la posible existencia de un vicio que impediría a este Tribunal pronunciarse sobre el fondo de la pretensión deducida por las sociedades actoras. Para ese efecto es preciso hacer referencia al agravio constitucional como elemento esencial de la pretensión de amparo (A), al efecto que se produce cuando durante la tramitación se advierte su ausencia (B) y a analizar la manera como está configurada la pretensión planteada por las sociedades actoras (C).

A. Para la procedencia de la pretensión de amparo es necesario –entre otros requisitos– que el actor se autoatribuya alteraciones difusas o concretas a sus derechos derivadas de los efectos de una presunta acción u omisión. Dicho agravio debe producirse con relación a disposiciones de rango constitucional –elemento jurídico– y generar una afectación difusa o personal en los derechos del justiciable –elemento material–.

B. Hay casos en que la pretensión del actor no incluye los anteriores elementos. Dicha ausencia puede ocurrir cuando no existe el acto u omisión o cuando, no obstante la existencia real de una actuación u omisión, por la misma naturaleza de sus efectos, el sujeto activo de la pretensión no sufre perjuicio de trascendencia constitucional. Lo anterior implica que para dar trámite a un proceso constitucional de amparo es imprescindible que la omisión o el acto impugnado genere al demandante un agravio o perjuicio definitivo e irreparable de trascendencia constitucional. Por consiguiente, al acreditarse durante el desarrollo del proceso la ausencia de agravio constitucional en la esfera jurídica del actor, corresponde emitir un sobreseimiento.

C. Las demandas que dieron lugar a este proceso acumulado se admitieron a fin de controlar la supuesta vulneración de los derechos a la propiedad de las sociedades actoras por infracción de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación efectuada por la Asamblea Legislativa y por el DGII al aprobar el art. 4 de la LECEGAC y los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC, respectivamente.

a. En cuanto a la aprobación del art. 4 de la LECEGAC, las sociedades pretensoras aseguraron que el tributo creado en esa disposición no es una contribución especial sino un impuesto, pues los fondos que se recaudarán con su aplicación no beneficiarán a un sector sino a toda la población. Alegaron que la Asamblea Legislativa no definió qué debía entenderse por “ganancia neta”, de modo que no determinó la base imponible del tributo. Por su parte, la sociedad Banco G&T Continental, S.A., expresó mediante su apoderado que el tributo en cuestión gravó una fuente de riqueza que es objeto del impuesto sobre la renta y de la retención de utilidades, lo que configuró una múltiple tributación. Sobre la base de estos argumentos concluyeron que la Asamblea Legislativa quebrantó los principios de reserva de

ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación y que, así, vulneró sus derechos a la propiedad.

b. Al respecto, es preciso señalar que esta Sala resolvió una pretensión constitucional dirigida en contra del art. 4 de la LECEGAC y de otras disposiciones previstas en ese cuerpo legal. En efecto, en el proceso de inconstitucionalidad 156-2015 se impugnó la constitucionalidad de esa disposición con base en las siguientes razones. Se consideró que el tributo cuestionado no es una contribución especial sino un impuesto y que su emisión supuso una infracción de los principios de legalidad en materia tributaria y de capacidad económica. Se alegó que en la disposición cuestionada se incorporó el término “ganancia neta” sin la definición de su contenido y que se trasladó al titular del Ministerio de Hacienda esa facultad, con lo cual se omitió un elemento esencial del tributo, puesto que el hecho generador quedó indeterminado. Se adujo que el hecho generador en el art. 4 de la LECEGAC es en todo caso la manifestación de riqueza directa de los sujetos obligados –la obtención de ganancias netas iguales o mayores a quinientos mil dólares– y que esta ya había sido gravada con el impuesto sobre la renta en una alícuota determinada. En ese sentido, se aseguró que con la disposición impugnada se configuró una múltiple tributación y se infringió el principio de capacidad económica.

c. Al resolver dicha pretensión, esta Sala concluyó que en el art. 4 de la LECEGAC se precisó el hecho generador de la contribución especial, por lo que la base imponible, es decir, la tasa del cinco por ciento sobre el total de esas ganancias, se fijó con plena certeza. Se aclaró que la verdadera naturaleza del tributo contenido en el art. 4 de la LECEGAC es la de contribución especial, pues es una exacción que tiene como finalidad obtener recursos para la seguridad ciudadana y la convivencia, de modo que su hecho generador no es la capacidad económica sino el beneficio o ventaja que los contribuyentes percibirán con las medidas que se deriven de la inversión de los recursos que se recauden con él, como la reducción de robo de mercadería, de extorsiones y del gasto destinado a seguridad privada. En ese sentido, aunque el objeto del gravamen (las ganancias netas) sea el mismo, el hecho generador previsto en esa disposición es distinto del de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por la simple razón de que este consiste en un impuesto y el otro en una contribución especial. Se concluyó, pues, que no había en ese caso múltiple tributación ni afectación a la capacidad económica y, en consecuencia, se desestimó la pretensión.

d. A partir de lo expuesto, se observa que hay una semejanza relevante entre el motivo de vulneración alegado en el proceso de inconstitucionalidad 156-2015 y el aducido en contra de la Asamblea Legislativa en este proceso. En efecto, al igual que en dicho proceso de inconstitucionalidad, en el presente amparo se ha argumentado que el art. 4 de la LECEGAC no contiene una contribución especial sino un impuesto, que en él no se precisó el concepto de “ganancia neta”, que se trasladó la facultad de determinar su contenido al Ministerio de Hacienda y que se gravó la misma manifestación de riqueza de los contribuyentes, con lo

cual se habría infringido los principios de reserva de ley en materia tributaria y configurado una múltiple tributación, conculcando así los principios de capacidad económica y de no confiscación.

Ahora bien, a pesar de que en el proceso de inconstitucionalidad 156-2015 no se alegó la infracción del principio de no confiscación, se advierte que la razón que sostiene dicho argumento en el presente amparo es la de múltiple tributación, que fue aducida en aquel proceso como razón para fundamentar la vulneración del principio de capacidad económica. En ese sentido, el rechazo del argumento de la múltiple tributación en el mencionado proceso de inconstitucionalidad supone un pronunciamiento sobre la razón que sostiene la infracción del principio de no confiscación en este caso.

*e.* Debido a la semejanza relevante entre las pretensiones deducidas en ambos procesos y al pronunciamiento desestimatorio en el mencionado proceso de inconstitucionalidad, no se advierte que el art. 4 de la LECEGAC ocasione un agravio constitucional en la esfera jurídica de las sociedades pretensoras. *Por consiguiente, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 31 n° 3 y 12 de la LPC, procede emitir un sobreseimiento a favor de la Asamblea Legislativa por la presunta vulneración del derecho a la propiedad de las sociedades actoras originada en la infracción de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación.*

3. Ahora bien, depurada en los anteriores términos la pretensión, el presente proceso se circunscribirá a analizar la supuesta vulneración del derecho a la propiedad de las sociedades demandantes por la infracción de los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica cometida por el DGII al aprobar los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC.

4. El orden de la presente sentencia será el siguiente: se determinará el objeto de controversia (III), luego se relacionará el contenido de los derechos y principios alegados (IV) y, finalmente, se resolverá el fondo de la pretensión (V).

**III. 1.** De acuerdo con la demanda presentada y el auto de admisión, el presente proceso reviste la modalidad de un amparo contra ley autoaplicativa, es decir, el instrumento procesal por medio del cual se atacan aquellas disposiciones que vulneran derechos fundamentales y producen efectos desde el momento de su entrada en vigencia.

En la sentencia de 3 de diciembre de 2010, amparo 584-2008, se afirmó que en este tipo de procesos se efectúa, en cierta medida, un examen en abstracto de los preceptos normativos impugnados que directamente y sin la necesidad de un acto posterior de aplicación transgreden derechos constitucionales –a semejanza de lo que ocurre en el proceso de inconstitucionalidad–. Por ello, resulta congruente trasladar y aplicar a esta modalidad de amparo, en lo pertinente, algunas de las reglas utilizadas en el proceso de inconstitucionalidad a fin de depurar y delimitar con precisión y claridad los términos en los que se efectuará la confrontación entre la disposición impugnada y la Constitución. No obstante, en la sentencia

de 6 de abril de 2011, amparo 890-2008, se estableció que si se opta por la vía del amparo para cuestionar constitucionalmente una actuación normativa imputada al legislador, dicho proceso no solo deberá cumplir con los requisitos de procedencia establecidos para los procesos de inconstitucionalidad, sino que, además, para su adecuada tramitación el sujeto activo necesariamente deberá atribuirse la existencia de un agravio de trascendencia constitucional a su esfera jurídica, es decir, lo argüido por aquel debe evidenciar, necesariamente, la afectación a alguno de sus derechos fundamentales.

2. En el presente caso el objeto de la controversia consiste en determinar si el DGII conculcó el derecho a la propiedad de las sociedades pretensoras al no observar los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica con la aprobación de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC.

**IV. 1. Derecho a la propiedad.** El derecho a la propiedad consiste en la facultad que posee una persona para: (i) usar libremente los bienes, lo que implica la potestad de servirse de la cosa y de aprovecharse de los servicios que esta pueda rendir; (ii) gozar libremente los bienes, que se manifiesta en la posibilidad de recoger todos los productos que se derivan de su explotación; y (iii) disponer libremente de los bienes, que se traduce en actos de disposición o enajenación sobre la titularidad del bien.

En suma, es válido concluir que las modalidades del libre uso, goce y disposición de los bienes del derecho a la propiedad se efectúan sin ninguna limitación que no sea generada o establecida por la Constitución o la ley, siendo una de estas limitaciones el objeto natural al cual se debe: la función social —art. 103 inc. 1° de la Cn.—. Cabe aclarar que el derecho a la propiedad previsto en el art. 2 de la Cn. no se limita a la tutela del derecho real de dominio que regula la legislación civil, sino que, además, abarca la protección de los derechos adquiridos o de las situaciones jurídicas consolidadas por un sujeto determinado y sobre los cuales este alega su legítima titularidad.

**2. Principio de reserva de ley en materia tributaria.** En cuanto a los límites formales, el principio de legalidad tributaria exige claridad y taxatividad al legislador en la configuración de los elementos esenciales de los tributos. Para el caso de las contribuciones especiales, esto implica que el emisor debe establecer con claridad y certeza los sujetos pasivos, el hecho generador —el beneficio o ventaja para el contribuyente como producto de la realización por parte del Estado de una obra pública, actividades o servicios especiales—, la base imponible, la cuantía, el período impositivo y el alcance geográfico del tributo. Esto se refleja en el art. 231 inc. 1° Cn., que estatuye que “[n]o pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”. En razón de este mandato, solo puede exigirse a los ciudadanos el pago de aquellos tributos que hayan sido previamente definidos en una ley —en sentido material—.

Como límite formal al poder tributario se encuentra la reserva de ley, por la cual la Asamblea Legislativa tiene la potestad de establecer impuestos, tasas y contribuciones de

alcance nacional, en atención al principio de representatividad democrática y de pluralismo que se materializa en dicho órgano. Según esto, tanto la creación de los tributos que tienen el alcance mencionado como la determinación de sus elementos esenciales o configuradores deben ser regulados necesariamente por ley formal (reserva absoluta, art. 6 letra a Código Tributario), entendiendo por tales el sujeto pasivo —el obligado al pago— y activo —la entidad estatal que puede exigirlo—, el hecho generador o situación de hecho que propicia la obligación tributaria, la base imponible y la cuantía (sentencias de 21 de junio de 2013 y de 7 de febrero de 2014, inconstitucionalidades 43-2010 y 63-2013, respectivamente). Sin embargo, en todo lo demás, el legislador puede hacer remisiones a normas infralegales (reserva relativa) para el desarrollo de aspectos complementarios de los tributos, sin que ello implique una regulación independiente y no subordinada a la ley. Para ese efecto se precisa que la ley exprese las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse.

3. *Principio de capacidad económica.* El principio tributario de capacidad económica exige que las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello, lo cual se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes). Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera y que además condiciona y modula el deber de contribuir de los ciudadanos. De acuerdo con lo expuesto, la capacidad económica es una cualidad que no se demanda de cada tipo de tributo, ya que estos tienen naturalezas sustancialmente diferentes. Particularmente, se exige en los impuestos, en los que se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.

4. *Principio de no confiscación.* El principio de no confiscación, como límite material al poder tributario del Estado, prohíbe que los tributos detraigan una parte sustancial del capital gravado o de la renta devengada o de la que se hubiera podido devengar explotando racionalmente su fuente productora. En todo caso, debe asegurarse un mínimo vital exento de toda tributación a las personas, a efecto de que estas puedan cubrir sus necesidades básicas. La mayor dificultad que plantea la aplicación de este principio es la determinación concreta de la "parte sustancial" de un patrimonio más allá del mínimo vital. No existe una respuesta única a este problema: por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán ha considerado que la carga contributiva individual no puede sobrepasar el 50 por ciento de los ingresos; por su parte, la Corte Suprema de Justicia argentina ha fijado el 33 por ciento como tope de validez constitucional de ciertos tributos. Sin perjuicio de la utilidad de estos criterios, la equidad de un tributo, en términos de no confiscación, solo puede establecerse en cada caso concreto tomando en consideración el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico- sociales de cada tributo.

Ahora bien, para determinar si un tributo es confiscatorio o no, su elemento cuantitativo debe contrastarse con los réditos reales —o, en su caso, potenciales— y no con

los ingresos brutos, ya que estos son equívocos para el establecimiento de la porción que el Estado ha detraído de las ganancias del contribuyente —que es lo que realmente interesa—. En definitiva, lo que el principio constitucional examinado prohíbe es, en primer lugar, que se agote la riqueza imponible —esta exigencia sólo aplica para los impuestos indirectos— y, en segundo lugar, que se destruya en su significado económico la utilidad de esa riqueza —impuestos directos— o que se haga imposible o económicamente inútil la operación que tiene por objeto dicha riqueza —impuestos indirectos—.

El principio de no confiscación puede verse afectado por un único tributo o por la concurrencia de dos o más tributos. Cabe la posibilidad de que un tributo individualmente traspase el límite de la confiscatoriedad; sin embargo, es difícil fijar ese límite en abstracto, por lo que deberá demostrarse la confiscatoriedad en cada caso concreto. En ese sentido, lo que se pretende con el principio de no confiscación es que el contribuyente pueda mantener su nivel de vida y actividad productiva, a pesar del tributo respectivo.

Asimismo, una transgresión al límite de la confiscatoriedad por parte del sistema fiscal puede ocurrir no sólo como consecuencia de la doble o múltiple imposición, sino también cuando, a pesar de que cada tributo individualmente considerado está apegado a los parámetros constitucionales, la suma de todos ellos tiene como resultado demostrable la exclusión del contribuyente del mercado. Las vulneraciones a la prohibición de confiscación, como efecto de una acumulación de impuestos, se explican por el hecho de que, si bien la capacidad económica se exterioriza de distintas maneras y por ello existen diferentes tributos, el patrimonio afectado respecto a un contribuyente siempre es uno.

V. Corresponde ahora analizar los argumentos de las partes y los elementos de prueba incorporados al proceso, a fin de determinar si las disposiciones impugnadas se ciñeron al cuerpo constitucional.

*I. A.* Con base en los elementos de prueba incorporados al proceso, valorados en conjunto de conformidad con las reglas de la sana crítica y el art. 33 de la LPC —relativo a la apreciación de la prueba—, y considerados los términos del debate, se tienen por establecidos los siguientes hechos: *(i)* que el 25 de abril de 2016 la sociedad Scotia Seguros, S.A., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 79 a 81); *(ii)* que el 27 de abril de 2016 la sociedad Scotiabank, S.A., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 30 y 31); *(iii)* que el 28 de abril de 2016 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 410 a 413); *(iv)* que el 28 de abril de 2016 la sociedad Sistemas Comestibles, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la

declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 448 a 449); (v) que el 29 de abril de 2016 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2015 (folio 414); (vi) que el 29 de abril de 2016 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 353 y 354); (vii) que el 29 de abril de 2016 la sociedad Mol, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 594 a 595); (viii) que el 2 de mayo de 2016 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2015 (folio 355); (ix) que el 2 de mayo de 2016 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2015 (folios 534 a 536); (x) que el 2 de mayo de 2016 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2015 (folio 537); (xi) que el 25 de abril de 2017 la sociedad Mol, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 596 a 597); (xii) que el 26 de abril de 2017 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 357 y 358); (xiii) que el 26 de abril de 2017 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2016 (folio 359); (xiv) que el 27 de abril de 2017 la sociedad Banco Davivienda, S.A., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 227 a 228); (xv) que el 27 de abril de 2017 la sociedad Banco Agrícola, S.A., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 270 a 273); (xvi) que el 28 de abril de 2017 la sociedad Sistemas Comestibles, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana

del ejercicio fiscal 2016 (folios 450 a 451); *(xvii)* que el 29 de abril de 2017 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 417 a 420); *(xviii)* que el 2 de mayo de 2017 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folio 421); *(xix)* que el 2 de mayo de 2017 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2016 (folios 540 a 542); *(xx)* que el 2 de mayo de 2017 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2016 (folio 543); *(xxi)* que el 17 de abril de 2018 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2017 (folios 361 a 362); *(xxii)* que el 20 de abril de 2018 la sociedad La Casa del Repuesto, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2017 (folio 363); *(xxiii)* que el 25 de abril de 2018 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2017 (folios 424 a 426); *(xxiv)* que el 26 de abril de 2018 la sociedad Cementerio Jardín Diego de Holguín, S.E.M., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2017 (folio 427); *(xxv)* que el 27 de abril de 2018 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2017 (folios 546 a 548); *(xxvi)* que el 27 de abril de 2018 la sociedad Mol, S.A. de C.V., presentó en la Dirección General de Impuestos Internos la declaración de impuesto sobre la renta y contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana del ejercicio fiscal 2017 (folios 602 a 603); *(xxvii)* que el 30 de abril de 2018 la sociedad Corporación Mercantil Salvadoreña, S.A. de C.V., canceló el valor de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana correspondiente al ejercicio fiscal 2017 (folio 549), y *(xxviii)* que la sociedad Banco G&T Continental, S.A., figura como gran contribuyente en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (folio 191).

B. Al respecto, se aclara que en un amparo contra ley autoaplicativa no existe la carga procesal de comprobar la existencia de las disposiciones que se impugnan, ya que los jueces y magistrados conocen el Derecho vigente. Asimismo, en virtud de la naturaleza autoaplicativa del objeto de control de este amparo, se entiende que los diferentes elementos probatorios han sido aportados por las sociedades peticionarias para demostrar que son, en efecto, sujetos obligados por las disposiciones impugnadas.

C. En ese sentido, al analizar la documentación relacionada ha quedado establecido que *las sociedades pretensoras efectivamente se encuentran en el ámbito de aplicación de la normativa impugnada, razón por la cual es procedente entrar a conocer el fondo de la pretensión deducida en este amparo.*

2. A. En el presente caso las sociedades actoras han afirmado que el DGII vulneró los principio de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica porque determinó en los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC la base imponible de la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana, un elemento esencial del tributo que debió ser precisado en ley formal, y no permitió las deducciones necesarias para la producción de rentas.

Por su parte, el DGII argumentó que los LIFACEGAC no amplían ni modifican los elementos del tributo señalados en el art. 4 de la LECEGAC, por lo que no es cierto que se hubiese vulnerado con su emisión el principio de reserva de ley en materia tributaria. Explicó que dicho tributo se creó con el objeto de gravar las ganancias netas, lo que supone descontar costos, gastos y demás cargos deducibles de acuerdo con el art. 6 de ese cuerpo legal, y que su base imponible es reveladora de capacidad económica, por lo que negó que se hubiese quebrantado ese principio. Sostuvo que el tributo en cuestión no es un impuesto sino una contribución especial, por su destino específico y su temporalidad, y expresó que en el proceso de inconstitucionalidad “162-2015” (*sic*) ya fue impugnado y se desestimó la pretensión deducida en su contra.

B. a. Al respecto, esta Sala advierte que en la sentencia desestimatoria que puso fin al proceso de inconstitucionalidad 156-2015 se concluyó que los elementos esenciales del tributo cuestionado fueron definidos con certeza en el art. 4 y en otras disposiciones de la LECEGAC. De esto se deduce, pues, que la base imponible y el hecho generador se determinaron en ese cuerpo legal y no en los LIFACEGAC, contrario a lo sostenido por las sociedades actoras. Si bien en el apartado IV letra d de esos lineamientos se expresó que la ganancia neta del tributo cuestionado es la financiera, con eso el DGII solo desarrolló lo que ya estaba prefijado en el art. 4 de la LECEGAC con base en la habilitación concedida por la Asamblea Legislativa en el art. 6 de ese cuerpo legal.

*En consecuencia, no se advierte que con la emisión de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC el DGII hubiese quebrantado el principio de reserva de ley en materia tributaria, razón por la cual procede desestimar este punto de la pretensión.*

b. Por otro lado, las sociedades peticionarias parten de la tesis de que el tributo cuestionado es un impuesto y sostienen que el DGII conculcó el principio de capacidad económica al aprobar los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC, pues no permitió en esas disposiciones las deducciones necesarias para producir rentas.

Sobre este argumento es preciso manifestar que en la sentencia pronunciada en el proceso de inconstitucionalidad 156-2015 se aclaró que en la contribución especial a los grandes contribuyentes para el plan de seguridad ciudadana el hecho generador no es la capacidad económica de los sujetos obligados sino el beneficio que estos recibirán producto de la inversión de los fondos recaudados con la aplicación de dicho tributo. En consecuencia, como la contribución especial cuestionada en este amparo no se configuró sobre la base de la capacidad económica –por no ser un impuesto– sino del beneficio que los sujetos obligados percibirán como contraprestación, su monto debe ser proporcional a dicho beneficio, conforme las sentencias de 15 de abril de 2016, inconstitucionalidades 23-2014 y 24-2014. Ahora bien, si se toma en cuenta los beneficios que las sociedades actoras y sujetos obligados por dicho tributo podrían haber percibido con la inversión de los fondos recaudados (reducciones de robos de mercadería, de extorsiones, de recursos invertidos en seguridad privada, por ejemplo) y el porcentaje de la base imponible (cinco por ciento de las ganancias netas) no se advierte la falta de proporcionalidad del citado tributo.

Aunado a eso, con la falta de múltiple tributación derivada de la concurrencia de la contribución objeto de análisis y el impuesto sobre la renta, tampoco se observa afectación a la capacidad económica de las sociedades actoras. Finalmente, al gravarse las ganancias netas en la LECEGAC y en los LIFACEGAC, esto significa que se deducen ciertos costos y cargos necesarios para la producción de dichas rentas, de modo que tampoco hay vulneración del principio analizado desde esta perspectiva. *En ese sentido, debe rechazarse este punto de la pretensión.*

c. En consecuencia, a partir de los anteriores razonamientos *se concluye que con la emisión de los apartados IV letra d y V letra d de los LIFACEGAC el DGII no infringió los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica, por lo que no conculcó el derecho a la propiedad de las sociedades peticionarias. En ese sentido, procede pronunciar en el presente amparo un fallo desestimatorio.*

**POR TANTO**, con base en las razones expuestas y de conformidad con el arts. 2 y 246 de la Constitución, así como en los arts. 32, 33 y 34 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala **FALLA:** (a) *Tiénese por actualizada la personería con la que actúa en este proceso el señor Miguel Salvador Pascual López y, en consecuencia, por evacuada la prevención que se le efectuó en el auto de 6 de enero de 2023;* (b) *Tiénese por acreditada la calidad de apoderado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, Sociedad Anónima, en la que comparece el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez y, en*

consecuencia, por finalizada la intervención del abogado Iván Joaquín Martínez Sermeño como apoderado de esa sociedad; **(c)** *Tiénese* por actualizada la calidad de apoderado del Banco Agrícola, Sociedad Anónima, con la que actúa en este amparo el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez; **(d)** *Tiénese* por subsanada la prevención efectuada al abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez en calidad de apoderado de la sociedad Banco Cuscatlán, Sociedad Anónima, en el auto de 6 de enero de 2023; **(e)** *Sobreséese* el proceso de amparo clasificado con la referencia 110-2017 promovido por el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en calidad de apoderado de la sociedad Banco Scotiabank, Sociedad Anónima, por haberse comprobado litispendencia en relación con la pretensión dirimida en el amparo 198-2018, dado que dicha sociedad fue absorbida por la sociedad Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima; **(f)** *Sobreséese* el presente proceso de amparo acumulado promovido por las sociedades Scotia Seguros, Sociedad Anónima, ahora Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima –*amparo 118-2017*–; Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima –*amparo 256-2017*–; Banco Agrícola, Sociedad Anónima –*amparo 329-2017*–; Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 198-2018*–; Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 133-2017*–; La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 382-2018*–; Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta –*amparo 396-2018*–; Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 397-2018*–; Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 398-2018*–, y Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 463-2018*–, en contra de la Asamblea Legislativa por la supuesta vulneración de sus derechos a la propiedad originada en la presunta conculcación de los principios de reserva de ley en materia tributaria, de capacidad económica y de no confiscación; **(g)** *Declárase que no ha lugar el amparo solicitado* por las sociedades Scotia Seguros, Sociedad Anónima, ahora Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima –*amparo 118-2017*–; Banco Davivienda Salvadoreño, Sociedad Anónima –*amparo 256-2017*–; Banco Agrícola, Sociedad Anónima –*amparo 329-2017*–; Banco Cuscatlán de El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 198-2018*–; Banco G&T Continental El Salvador, Sociedad Anónima –*amparo 133-2017*–; La Casa del Repuesto, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 382-2018*–; Cementerio Jardín Diego de Holguín, Sociedad por Acciones de Economía Mixta –*amparo 396-2018*–; Sistemas Comestibles, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 397-2018*–; Corporación Mercantil Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 398-2018*–, y Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable –*amparo 463-2018*–, en contra del Director General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda por la supuesta vulneración de sus derechos a la propiedad como consecuencia de la presunta inobservancia de los principios de reserva de ley en materia tributaria y de capacidad económica; **(h)** *Tome nota* la Secretaría de esta Sala del medio técnico –dirección de correo

electrónico registrada en el Sistema de Notificación Electrónica de la Corte Suprema de Justicia— señalado por el abogado Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, en calidad de apoderado de la sociedad Seguros e Inversiones, Sociedad Anónima, antes sociedad Scotia Seguros, Sociedad Anónima, a efecto de recibir los actos procesales de comunicación; e *(i)* *Notifíquese.*

PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN