

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS



LA EFICACIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS
IMPUESTOS MUNICIPALES

TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURIDICAS

PRESENTADO POR:

HERNÁNDEZ BENÍTEZ, ANA DANIELA
HERNÁNDEZ VALENCIA, NATALI MARGARITA

DOCENTE ASESOR

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JULIO 2017.

TRIBUNAL CALIFICADOR

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

(PRESIDENTE)

LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA

(SECRETARIO)

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MSC. ROGER ARMANDO ARIAS
RECTOR

DR. MANUEL DE JESUS JOYA
VICERRECTOR ACADEMICO

ING. NELSON BERNABE GRANADOS ALVARADO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RIOS BENÍTEZ
SECRETARIO GENERAL

LIC. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARIN
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DECANA

DR. JOSÉ NICOLÁS ASCENCIO HERNÁNDEZ
VICEDECANO

MCS. JUAN JOSÉ CASTRO GALDÁMEZ
SECRETARIO

LIC. RENE MAURICIO MEJIA MÉNDEZ
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LIC. MIGUEL ÁNGEL PAREDES BERMÚDEZ
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACION

LIC. MARÍA MAGDALENA MORALES
**COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACION
DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**

AGRADECIMIENTOS

Me llena de mucha alegría y de mucha satisfacción el poder culminar mi Licenciatura en Ciencias Jurídicas.

Agradezco a Dios, mi Padre Celestial que me ayudo en este camino recorrido, lleno de desafíos pero también lleno de muchas bendiciones y éxitos gracias a Dios todo Poderoso por su sabiduría por su ayuda y guía.

De igual manera agradezco a mi **Madre Danys María Benítez**, por sus sacrificios realizados para que yo terminara mis estudios universitarios ya que desde muy pequeña me impulso a prepararme profesionalmente.

A mi hermano **Carlos Miguel**, por apoyarme en los momentos que más lo necesite.

A mi **Esposo Roberto Córdova**, que siempre estuvo a mi lado a lo largo de este camino dándome ánimos para continuar que a pesar de las dificultades siempre estuvo dándome palabras de aliento las que fueron de mucha ayuda agradezco a Dios por ponerlo en el momento justo en mi camino

A mi **abuela Eda Benítez**, ya que sus oraciones llegaron hasta la presencia de Dios y fueron de mucha ayuda.

A **Pablo García**, que con su apoyo logro que yo ahora estuviera dando por finalizado dicho proceso académico universitario.

A mi **compañera de tesis Natali Margarita Hernández Valencia**, por su apoyo y por tan bonita experiencia a lo largo de la realización de la tesis.

Y no dejando de lado a todos los decentes que formaron parte de mi proceso académico, y en especial al **Licenciado Samuel Merino González** que sin su apoyo en este proceso no hubiera sido posible dicha culminación.

Ana Daniela Hernández Benítez

DEDICATORIA

Esta tesis se la dedico a Dios por darme la sabiduría y supo guiarme por el buen camino, dándome las fuerzas necesarias para seguir en el camino y no desmallar ante las circunstancias y obstáculos que a lo largo del camino atravesé, enseñándome que él es el único que me ayudo y estuvo conmigo en todo momento.

A mi familia que fueron que por ellos soy lo que ahora soy. Para mi Madre por su apoyo incondicional, consejos en los momentos difíciles, por su tiempo invertido para mi formación académica.

A mi hermano que estuvo ayudándome para culminar con la carrera universitaria a pesar de las circunstancias.

A mi hijo que al momento de su llegada fue un motivo más por la que me aferre a terminar mis estudios universitarios.

Ana Daniela Hernández Benítez

AGRADECIMIENTOS

Habiendo terminado esta carrera, llegando a culminar una etapa más en mi vida.

Agradezco a Dios, por toda la confianza que ha puesto en mí, por toda la paciencia que me ha tenido, por lo bueno que Él ha sido con mi vida, por los obstáculos que han sido permitidos por El, porque gracias a ellos ha formado mi carácter y he llegado a ser más que vencedora en Cristo.

De igual manera agradezco a mi hijo **RICARDO ISAAC HERNANDEZ HERNANDEZ**, por tanta paciencia que ha tenido al esperarme en casa, muchas veces llorando, por esas palabras que cada vez que me miraba llegar después de mis estudios y decirme **MAMI TE AMO TE HE EXTRANADO**.

A mi madre **MARGARITA DOLORES VALENCIA DE HERNANDEZ**, por tanto esfuerzo y sacrificio por darme lo mejor.

A mi abuela **CONSUELO VALENCIA** por el apoyo de cuidar de mí, así como de mi hijo en este tiempo de estudio.

A mi hermana y su esposo **TIRSA DE RAMIREZ y SAMUEL RAMIREZ**, que siempre han estado ahí en el momento preciso e indicado para ayudarme en situaciones inesperadas.

A mi sobrina **SAADIA SAMARIA HERNANDEZ**, quien es mi niña linda y además me ha ayudado en este tiempo a cuidar de mi hijo en ocasiones cuando nadie ha podido.

A mi compañera de tesis **ANA DANIELA HERNANDEZ BENITEZ**, con quien a pesar de agarrarnos de las greñas, pudimos llegar a culminar con éxito este camino, y pude comprender que Dios la ha puesto en mi camino.

Licenciado **Samuel Merino González** persona puesta por Dios, en este proceso.

Natali Margarita Hernández Valencia

DEDICATORIA

Esta victoria más en mi vida va dedicada a mi Dios quien es el mismo Dios de Abrahán, Isaac y Jacob, por haberme dado las fuerzas y sabiduría suficiente en cada uno de los retos y obstáculos presentados en esta larga carrera, dándome la dirección en cada una de mis decisiones, quien en todo este trayecto enderezo mis pasos, me sostuvo en sus brazos cada vez que necesitaba consuelo, quien me daba su mano para levantarme cada vez que me desanimaba quedando totalmente convencida que Él ha sido y será mi proveedor, mi fuerza y mi sostén. Por tanto puedo decir con toda seguridad **HASTA AQUI ME AYUDO JEHOVA.**

A mi familia quienes han formado parte de esto.

Para mi Madre quien es un ejemplo a seguir para mí.

A mi precioso hijo quien llego a mi vida en un momento muy especial, de quien jamás imagine sería la mayor bendición para mí, siendo el motor que impulso mis pasos para llegar a culminar mis estudios.

Natali Margarita Hernández Valencia

INDICE

RESUMEN

INTRODUCCION

i

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1

1.1	Origen y revolución del derecho tributario	1
1.2	Concepto de derecho tributario.	3
1.3	Origen y evolución de los tributos.	6
1.3.1	Grecia	7
1.3.2	Roma	8
1.3.3	Edad Media	9
1.3.4	Edad moderna	10
1.3.5	El Salvador	12
1.4	Contenido de derecho tributario	14
	Parte General y parte especial	
1.5	División del derecho tributario	16
1.5.1	Derecho tributario material	16
1.5.2	Derecho tributario formal	17
1.5.3	Derecho tributario constitucional	19
1.5.4	Derecho tributario procesal	19
1.5.5	Derecho procesal administrativo	20
1.5.6	Derecho tributario penal	22
1.5.7	Derecho tributario internacional	23
1.6	Autonomía del derecho tributario	24
1.7	Fuentes del derecho tributario	27
1.7.1	La constitución	28
1.7.2	Tratados internacionales	29
1.7.3	Ley	31

1.7.4 Decreto ley	31
1.7.5 Reglamentos	32

CAPITULO II
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS
MATERIALES QUE RIGEN AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO 35

2.1 Principio de legalidad	37
2.1.2 Principio de legalidad tributaria	38
2.1.3 Principio de reserva de ley en materia tributaria	40
2.1.4 Principio de igualdad	42
2.1.5 Principio de generalidad	45
2.1.6 Principio de proporcionalidad	46
2.1.7 Principio de Progresividad	47
2.1.8 Principio de no confiscación	50
2.1.9 Principio de capacidad contributaria	52

CAPITULO III
LA EFICACIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
EN LOS IMPUESTOS MUNICIPALES 55

3.1. Concepto de capacidad contributiva	55
3.1.2 Análisis del hecho generador	60
3.1.3 Elemento del hecho generador	61
3.1.4 Tasa o alícuota	63
3.1.5 Fórmula para calcular el impuesto municipal	65
3.6 Análisis sobre la aplicación del Principio de Capacidad contributiva este es o no respetado en relación al hecho Generador, tabla y la base imponible.	67

CAPITULO IV
LEGISLACION TRIBUTARIA SALVADOREÑA EN LA APLICACION
DEL PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, COMPARADA
CON EL DERECHO EXTRANJERO 69

4.1 Principio de capacidad contributiva: comparado con el derecho de Costa Rica, Guatemala, España y Chile.	69
4.1.1 Derecho comprobado del ordenamiento del ordenamiento jurídico del país de Costa Rica, Constitución	70
4.1.2 Código de normas y procedimiento tributarios (código tributario)	73
4.1.3 Código municipal de Costa Rica	74
4.2 Derecho comprobado del ordenamiento Jurídico del país de Guatemala.	75
4.2.1 Código tributario de Guatemala	77
4.2.2 Código Municipal de Guatemala	77
4.3 Derecho comprobado del ordenamiento jurídico del país de España constitución	78
4.3.1 Código de Legislación tributaria de España	80
4.3.2 Ley orgánica de financiamiento jurídico del país de chile constitución	80
4.4 Derecho comprobado del ordenamiento jurídico del país de Chile constitución	82
4.4.1 Código tributario de Chile	83
4.4.2 Ley orgánica Municipal de Chile	85
CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	87
5.1 Conclusiones	87
5.2 Recomendaciones	88
BIBLIOGRAFIA	89

RESUMEN

El principio de capacidad contributiva, usualmente se la ha entendido como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del estado que dicho sea de paso ningún ciudadano está exento de cumplir tal obligación. Capacidad contributiva se analiza desde dos ámbitos: el cuantitativo y el cualitativo. Se requiere de una riqueza económica de la cual surge la obligación tributaria, misma que representa su elemento objetivo. Conocido el objeto del tributo es necesario individualizar la carga tributaria, momento en el cual se valora el elemento subjetivo de la capacidad contributiva.

El principio objeto de estudio no se encuentra de manera expresa en la Carta Magna, pero si se le da el reconocimiento, y se hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos infiriéndose además en el Art. 131 Ord. 6 CN en el cual se menciona que corresponde a la Asamblea Legislativa: "decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa".

Por lo que se afirma que Capacidad Contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinario, el cual se encuentra reconocido implícitamente en la Constitución, y el cual debe ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Capacidad Contributiva, es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos y debe entenderse este Principio como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago: en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo.

INTRODUCCION

En el presente trabajo de investigación se ha desarrollado como el principio de capacidad contributiva es aplicado por las municipalidades, en el cual se ha determinado claramente que el referido principio es vulnerado a todas luces ya que hasta la fecha no existe ninguna municipalidad en el país, ya que no existe una correcta aplicación del mismo.

En el país no existe a la fecha un medio por el cual se haga una investigación correcta sobre la capacidad económica de los contribuyentes, puesto como se determina en el contenido del trabajo estos son fijados en base a los activos mas no así en un verdadero estudio de los ingresos netos.

Es así como nace la necesidad de que se verifique por parte de las municipalidades los verdaderos ingresos y egresos de las personas, tanto jurídicas como naturales. No obstante a ello las instancias respectivas no hacen ni el mínimo esfuerzo por crear un ente garante para la efectividad del referido principio.

En el desarrollo capitular se aborda la historia del principio de capacidad contributiva que inicio en diferentes países como por ejemplo Chile y así llegar a ser reconocido El Salvador, siguiendo su origen y evolución, hasta convertirse en principios protegidos por la carta magna.

El principio Constitucional aplicado a la determinación de los impuestos municipales, con una visión garante para las personas naturales y jurídicas.

La doctrina, jurisprudencia y la ley son los cimientos en los que se sustenta este trabajo bibliográfico de investigación, pues todo aspecto vinculado a las fuentes de los impuestos municipales.

Por tanto, la finalidad es presentar un estudio en el cual se analice la función, alcance y eficacia del Principio de Capacidad contributiva en la aplicación de los Impuestos Municipales.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Dentro de este capítulo se aborda la temática de los aspectos generales del derecho tributario pretendiendo de esta manera ampliar el conocimiento referente a la historia del derecho tributario, su origen, evolución, concepto y así mismo el origen y evolución de los tributos, dividir que es un derecho tributario material y formal así como la autonomía del mismo. Desarrollando a su vez las fuentes del derecho tributario.

1.1 Origen y evolución del derecho tributario

A pesar de todas estas "señales" existentes en la antigüedad respecto al tributo, al referirse de Derecho Tributario como rama del Derecho, concretamente, no podemos remontarnos mucho tiempo atrás, pues como ya lo dice Antonio Berliri "es una opinión ampliamente difundida, por no decir aceptada de manera unánime, que el estudio del Derecho Tributario es de origen muy reciente y que incluso, si se prescinde de algún comentario a determinadas leyes impositivas, no es posible atribuir a esta rama del Derecho una fecha de nacimiento anterior a los principios de este siglo (S. XX).¹

Sin embargo, no podemos negar que el Derecho Tributario posee una tradición plurisecular y que podemos constatar en distintas épocas como por ejemplo en el caso de Bartolo (1314-1357) que en el comentario a la *lex placet C de sacrosantis ecclesiis* se ocupa de centenares de cuestiones

¹ Antonio Berliri, *Principios del Derecho Tributario*, 2ª ed. (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964), 33

tributarias, debe reconocerse que le presto una consideración al menos igual a la de las otras ramas del Derecho.

De 1300 se encuentran tratados específicos de Derecho Tributario como "Ritus magnae Camerae summarie Regni Neapolis" que como advierte Pertile, es "un tratado científico con demostraciones, referencias a diversas opiniones, cuestiones y ejemplos, a veces con mucha libertad de juicio y condenación de los métodos de Hacienda."

En el siglo XVIII, los escritos acerca de Derecho Tributario, encuadrándole científicamente, aumentan notablemente, generando así un progreso eminente, destaca entre otras obras, el "Tratus iuridico-politico-historicus de aerario" que dicho autor fue Gasper Klockius.

El Siglo XVIII, marca un compás de espera en el desarrollo del Derecho Tributario, ya que el impuesto, mientras se examina, atenta agudamente desde el punto de vista económico siendo influencia también la crisis por la que atraviesa en este momento de la historia el Derecho Público.

Con la incidencia de la Revolución Francesa el Derecho Público este se ve repartido en varias ramas las cuales revisten especial importancia el Derecho Constitucional y el Administrativo, en el cual queda sin más comprendido también el Derecho Tributario; sin embargo, este último sigue careciendo de autonomía con respecto al Derecho Administrativo y a la Economía, no es hasta comenzar el siglo XX que se afirma la tendencia a considerar el Derecho Tributario como disciplina autónoma respecto al Derecho Administrativo y es principalmente por Griziotti que se afirma explícitamente la autonomía científica de esta rama.²

² Ibíd. 41.

Por lo que el nacimiento del Derecho Tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919, este instrumento desencadeno, según Héctor Belisario Villegas, un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con la implicación practica que el texto planteo, como su influencia en la jurisprudencia y la legislación comparada. Para otros autores, el nacimiento del Derecho Tributario se remonta al año 1906, cuando se publica en Austria, "Grundriss des Finanzrechts, escritor Franz von Myrbach-Rheinfeld, obra que se ve como el primer tratado de derecho impositivo.

No fue fácil dar nacimiento al Derecho Tributario, los autores que en la segunda mitad del siglo XIX generaron la solidez creciente del Derecho Administrativo, entre otros, Laband, Jellinek y especialmente Otto Mayer, dedicaron atención a configurar, una suerte de "derecho de los impuestos", como parte integrante del Derecho Administrativo.

Pero en la mitad del Siglo XX, y como consecuencia del desarrollo científico del Derecho Tributario, se reaccionó ante dicha tesis autoritaria, inclinándose los intentos por poner de relieve la juridicidad del tributo y de las relaciones que genera, la cual dio nacimiento a las teorías clásicas o fundamentales, la teoría de la función pública y la teoría de la Potestad de la imposición.

1.2 Concepto de derecho tributario

Después del análisis de lo que es el surgimiento del Derecho Tributario, nos enfocamos a definir al Derecho Tributario, su esencia y contenido de estudio. Pérez de Ayala, nos dice que la definición de una disciplina ha de hacerse por su objeto, esto es, por las relaciones jurídicas que regula, su autonomía

científica dependerá de las peculiares características de dichas relaciones, que las hagan difícilmente de encajables en las diversas disciplinas autónomas ya existentes dentro del ordenamiento jurídico en general.³

El Derecho Tributario es una especie dentro del género de finanzas públicas; como estas comprenden todo lo relativo a la actividad financiera que el Estado efectúa para posibilitar el cumplimiento de sus fines, la más importante de sus partes es la referencia a la tributación, como fuente genuina de los recursos que necesitan.

Al respecto nos dice Jarach Dino, que el aspecto jurídico de las finanzas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, y que el derecho Tributario forma parte de ese estudio, pero no lo agota. Se acerca, en cambio, a ese propósito el llamado Derecho Financiero forma parte de ese estudio, pero no lo agota. Se acerca, en cambio, a ese propósito el llamado Derecho Financiero. Dentro de esta materia jurídica, sobresale como parte del mismo, el Derecho Tributario.

Pérez de Ayala, citando a Giannini, establece que el Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero; pero se puede adoptar para un criterio sistemático más exacto adoptar como objeto de una disciplina diferenciada tan solo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son efecto susceptibles de coordinarse en un sistema científico por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídica tributaria desde su origen hasta su realización

La definición del Derecho Tributario hecha por los distintos autores coinciden, en el sentido que se ha desarrollado sobre el instituto jurídico que constituye la columna vertebral de este sector del ordenamiento jurídico: El Tributo.

³ Juan Pérez de Ayala, *Derecho Tributario I* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968), 8.

Para Dino Jarach,⁴ llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que añade a los tributos y, especialmente, a los impuestos.

Belisario Villegas, nos expresa que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus diversos aspectos.

Kuri de Mendoza, pone de manifiesto que *Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.*

Martin Queralt conoce como *Derecho Tributario aquella disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de tributos.*

Al respecto José María Martín, dice que el Derecho Tributario puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Narciso Amorós establece que el Derecho Tributario sería la rama del Derecho Público, que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.⁵

A su vez Ignacio Blanco nos da su aporte y establece que el Derecho Tributario esta entroncado en el Derecho Público porque juega en su existencia el poder soberano del Estado y dentro de él, en el Administrativo,

⁴ Dino Jarach, *Finanzas Publicas y Derecho Tributario I* (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968), 57.

⁵ Francisco Javier Amorós Dorda, *Derecho Tributario*, 2^a ed. (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970), 97.

porque se refiere a la financiación de la actividad administrativa para la prestación de recursos públicos.

Al respecto dice Espinosa que "El Derecho Tributario como una rama del Derecho Público, su naturaleza se ajusta a las limitaciones en las que el Estado despliega su actividad financiera, según las posibilidades jurídicas que le permiten la detracción de riqueza de los particulares, por lo que las normas tributarias son de Derecho Público."⁶

Por lo que se puede concluir que el Derecho Tributario: Es una rama del Derecho Público, ya que sus normas e instituciones están inspiradas en principios de orden público, que son la salvaguarda de los fundamentos de la sociedad y el Estado, y para los cuales la voluntad individual queda al margen.

Es un conjunto de normas jurídicas u ordenamiento jurídico, que tienen como función regular la creación y recaudación de los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales, etc.) de un Estado.

Es un conjunto de principios jurídicos; necesarios para que el reparto del costo de los servicios públicos, divisibles o no, se efectúe con arreglo a conceptos de derecho o técnica jurídica.

1.3 Origen y evolución de los tributos

El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos en que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas.

⁶José Alberto Espinosa, *Manual de Derecho Tributario, Parte General y Legislación española*, 2ª ed. (Córdoba: Editorial Advocatus, 2004), 44.

Según Osvaldo Soler "los impuestos extraordinarios aplicados en tiempos de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos"⁷. Por lo que la obligación de tributar para los habitantes de un determinado territorio era parte de la dominación que ejercían pueblos con más desarrollo o con algún tipo de ventaja sobre todo.

Así a través de la historia de la humanidad podemos observar como la imposición de tributos, concepto fundamental del Derecho Tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana del ser humano, y no necesariamente, de los tributos impuestos específicamente bajo una legislación; de los tributos en los que no era necesaria una legislación, aquellos que se imponían simplemente porque si, existía una superioridad de cualquier tipo o porque existía alguien que deseaba rendirlos, quizá en forma de agradecimiento, y porque había alguien a quien era grato recibirlos.

Mencionaremos las distintas manifestaciones en la que eran vistos los tributos en cada etapa de las civilizaciones.

1.3.1 Grecia

En el siglo VI A.C, los griegos conocieron los impuestos directos sobre los consumos, reteniéndose el Estado Ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, en razón de la concepción imperante que realizaba la libertad individual, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueron en su determinado momento voluntarias.

⁷ Osvaldo Humberto Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional, Sustancial Administrativo Penal*, 2ª ed. Actualizada y Ampliada (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2005), 58.

La carga del Estado- Ciudad de los griegos no era elevada en razón del carácter reducido de los gastos públicos corrientes. Además el Estado no debía hacer frente al pago de estipendio a sus soldados ya que el servicio militar era obligatorio, imperando un sistema de "liturgias" o prestaciones voluntarias a cargo de ciertos ciudadanos pudientes, que costeaban parte de los gastos públicos.⁸

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

1.3.2 Roma

Bajo el signo de la República en Roma, a favor del gran incremento experimentado en las fuentes de recursos como consecuencias de sus conquistas bélicas se produjo el enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos para perfeccionarse aún más en tiempos del Imperio, bajo un manto jurídico regulatorio, cuyo objetivo apuntaba a establecer y mantener su hegemonía en el mundo mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. En otras palabras, los impuestos no se cobraban del ciudadano sino del enemigo vencido. Esta política equivocada y perversa solo se varió cuando el imperio estaba en vísperas de derrumbarse.

En tiempos de Augusto se acometió una reforma fiscal asentada en el equilibrio presupuestario dirigida a la unificación financiera y a la determinación exacta de la materia imponible. Lo primero, suprimiendo los

⁸ *Ibíd.* 59.

privilegios tributarios que favorecían a ciertas ciudades, incorporándolas con ello, al sistema general. Lo segundo fue logrado gracias a la confección de los censos lo que permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del imperio, la que constituyó la base de la imposición directa en las provincias.⁹

1.3.3 Edad Media

En el tiempo transcurrido desde la caída del imperio romano hasta la Revolución Francesa que abarca los dos periodos de la historia se conocen con la denominación de Edad Media Edad Media Moderna el impuesto mutuo su carácter de instituto de derecho público para convertirse en signo de servidumbre.

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

En la Edad Media se contempló una organización de la Hacienda Pública basadas en las posesiones privadas del Rey y los derechos feudales, sin perjuicio de ciertas situaciones excepcionales. Así, por ejemplo, el caso de algunas ciudades con un comercio desarrollado, que fueron objeto de imposiciones particulares, y la existencia de las primeras convocatorias reales para contribuir a la financiación de gastos extraordinarios

⁹ Ibíd. 60.

(fundamentalmente en las guerras), dando origen a un incipiente parlamentario.¹⁰

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

1.3.4 Edad Moderna

En la Edad Moderna, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.¹¹

Con el advenimiento de la Edad Moderna y la configuración de los Estados Nacionales, se desarrollan gobiernos fuertemente centralizado, aumentando considerablemente las necesidades de ingresos y gastos por diversas razones, tales como: los deseos de predominio, el surgimiento de una excesiva burocracia o la multiplicación de rivalidades entre los diversos Estados, que cristalizó en constantes guerras y determinó la creación de ejércitos cada más grandes y poderosos.¹²

¹⁰ Fernando Sainz de Bujanda, *Estado de Derecho y Hacienda* (Madrid: Editorial Instituto de Estudios Políticos, 1995), 184.

¹¹ Soler, *Derecho Tributario, Parte General y legislación española*, 59.

¹² Silvia Lizette Kuri de Mendoza et al, *Manual de Derecho Financiero*. Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial (San Salvador: Editorial: Centro de Investigación y Capacitación, 1993), 21.

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

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

La presencia del elemento jurídico fue vigorosa en la organización romana y en la monarquía visigótica, el régimen constitucional plasmado a partir de la Revolución Francesa le da a los Estados de Derecho una fisonomía diferente a la que tuvieron en otras épocas pues, en primer lugar, la ley es el producto de la voluntad general, inspirada por tal razón, en segundo lugar, el sometimiento al derecho no afecto solo a los súbditos sino también al Rey e incluso al Estado, en tercer lugar, la ley disciplino casi enteramente los movimientos de la Administración, convirtiendo a estos en una actividad reglada, bajo el signo primordial de garantizar los derechos del individuo frente al Poder Público.¹³

¹³ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Editorial Instituto de Estudios Políticos, 1995), 189.

Los impuestos han estado presentes prácticamente en todo los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el siglo XVIII, cuando se generalizó la opinión de los impuestos estos son cargas indispensables para la vida del Estado, desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de Derecho por el cual este grupo de un contrato que liga a los súbditos entre si y también con las autoridades en respuestas a necesidades políticas y también económicas y sociales.

1.3.5 El Salvador

Los tributos fue una de las primeras figuras que se estableció en El Salvador, fue por medio de los Encomenderos, el cual tenía una gran importancia, así David Browning que nos expresa " La importancia de la encomienda no se debía solo al abastecimiento de alimentos y productos agrícolas que encerraba como tributo, la mano de obra que proporcionaba los indígenas y las estipulación sobre la forma en que el tributo agrícola había de ser cultivado".¹⁴

Este privilegio se extendió en el siglo XVI a otras personas que no habían participado ni en la conquista, ni en la colonización. El tributo podía ser pagado en especie o en mano de obra. La mayoría de las haciendas ganaderas eran trabajadas por los indígenas dados en encomienda.¹⁵

Eran tributarios los indios varones de dieciocho años de edad, estando exceptuados las mujeres, lo mismo que los niños. Los indios encomendados pasaban el tributo a su respectivo encomendero.

¹⁴ David Browning, *El Salvador, la Tierra y el Hombre* (San Salvador: Editorial Consejo Nacional para la Cultura y el Arte, Dirección General de Publicaciones, 1967), 78.

¹⁵ Santiago Ignacio Barberena, *Historia de El Salvador y la Época Antigua de la Conquista* (San Salvador: Dirección General de la Cultura, Ministerio de Educación), 234.

El encomendadero tenía la obligación de cristianizarlos y protegerlos.

Aunque las leyes dadas por la corona prohibían la explotación de los indios, Castilla se encontraba demasiado lejos de los indios y los abusos por parte de los encomenderos se cometieron por doquier. La encomienda se convirtió en una institución que explotaba a los naturales de estas tierras.

Los españoles y los criollos establecidos en el Nuevo Mundo estaban sometidos a diversas exacciones, bastante onerosas. En primer lugar a capacitaciones a favor de necesidades perentorias de la monarquía, de la que no se escapaban ni los convenios de frailes, tales como las que fueron exigidas en tiempo de Felipe IV, 1622 y 1637, y en segundo lugar a contribuciones extraordinarias para la fortificación de las costas americanas y defensa contra los extranjeros enemigos de España. Pagaban también impuestos permanentes: quintos, diezmos, madianita, almojarifazgo, armada, avería, aguardiente, estancos, pulperías, lanzas, timbres, bulas, alcabala. La alcabala era de dos clases, de mar y tierra; la de tierra consistía en dos por ciento, que se pagaba por el producto de cualquier especie de venta.

Este impuesto fue notable por su larga duración: duro desde 1592, fecha en que lo mando a establecer Felipe II, hasta la Independencia.¹⁶

A nivel Constitucional, los tributos fueron regulados a partir de la Constitución de 1824, la cual en el art. 22 numeral noveno, establecía que era atribución del Congreso "Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios".

Y en el numeral décimo establecía que, también era atribución del Congreso " Aumentar o disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y la Republica".

¹⁶ Ibíd. 245.

De igual manera la Constitución de 184, establecía que era atribución del Poder Legislativo: " Levantar contribuciones o impuestos"

En el mismo sentido fue redactada la atribución al poder Legislativo en las Constituciones de 1864, 1871, 1880, 1883 Y 1886.

En la Constitución de 1939, 1945,1950 y 1962, establecía que era atribución de la Asamblea Legislativa: "Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, relación equitativa".

La Constitución actual (1983), establece en el art.131 numeral 6 que le Corresponde a la Asamblea Legislativa: "Decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, e relación equitativa.

1.4 Contenido del derecho tributario: parte general y parte especial

Se dice que el Derecho Tributario primeramente es una especie dentro del género de las Finanzas Públicas. Como estas comprenden todo lo relativo a la actividad financiera que el Estado efectúa para posibilitar el cumplimiento de sus fines, la más importante de sus partes es la referida a la tributación, como fuente genuina de los recursos que se necesitan. Podemos adelantar una acepción exponiendo que el derecho tributario es una parte del derecho financiero que tiene por objeto lo concerniente a las normas referidas a la relación principal y accesoria.

A su vez puede denominarse derecho impositivo o derecho fiscal entre los latinoamericanos, los términos tributario y fiscal se utilizan como sinónimos.

El Derecho Tributario constituye una rama del Derecho Público. Su naturaleza se ajusta así a las limitaciones en las que el Estado despliega su

actividad financiera, según las posibilidades jurídicas que le permiten la detracción de riqueza de los particulares. Sus normas son, entonces de derecho público.¹⁷

Se señala que el Derecho Tributario entonces cubre un campo parcial del Derecho Financiero, pero es el que más desarrollo ha logrado. En sus múltiples manifestaciones utiliza conceptos que han nacido y son peculiares de otras ramas del derecho, pero se ha ganado una significación propia.

A su vez el Derecho Tributario suele agruparse en Derecho Tributario General y Derecho Tributario Especial.

En el primero, expone Soler, que se incluyen los principios rectores de la disciplina entre los cuales se cuentan garantías individuales que constituyen un freno a la potestad estatal, así como la distribución de dicha potestad entre las distintas jurisdicciones y todas aquellas otras cuestiones que se agrupan sistemáticamente en un cuerpo de doctrina orgánica; la segunda comprende los diferentes gravámenes que integran un sistema normativo.¹⁸

Para Martín Queralt, en el Derecho Tributario General, se configura como objeto de estudio aquellos conceptos básicos que permiten una cabal aprehensión de lo que el tributo es, de su significación en el mundo del Derecho, y en definitiva, de su poderosa individualidad. El Derecho Tributario Especial, establece el mismo autor, tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios de los entes públicos territoriales.

Villegas expone, que la parte general es más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho.

¹⁷José Alberto Espinosa, *Manual de Derecho Tributario, Parte General y Legislación española*, 2ª ed. (Córdoba: Editorial Advocatus, 2004), 109.

¹⁸ Osvaldo Humberto Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional, Sustancial Administrativo Penal*, 2ª ed. Actualizada y Ampliada (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2005), 60.

1.5 División del derecho tributario

El Derecho Tributario siendo designado a estudiar los tributo, debe ser estudiado desde distintos ámbitos o putos e vista por lo que los tratadistas de la materia han realizado una sistematización de dicha rama del Derecho.

Es tradicional descomponer el Derecho Tributario, dice Jarach, en diferentes subdivisiones e igualmente, lo es criticar dichas subdivisiones o sostener su irrelevancia desde el punto de vista científico.

Dichas divisiones son aspectos parciales de una sola realidad que es el Derecho Tributario en sí, el cual viene a ser el género y sus divisiones la especie los cuales conforman toda la parte general del Derecho Tributario.

El eje del estudio de esta disciplina es el tributo, que se manifiesta de distintas maneras y ámbitos. Por eso admite divisiones que son aspectos parciales de una sola realidad.

- a) Derecho tributario material: son las normas sustanciales de la obligación tributaria, con sus elementos: sujeto, objeto, pago, privilegios, etcétera.
- b) Derecho tributario formal: son disposiciones que tienen por objeto concretar las exigencias de la ley, dando pautas para liquidar el impuesto, modo de pago, fecha, etcétera.

1.5.1 Derecho tributario material

"Es el conjunto de normas sustantivas que comprenden los aspectos fundamentales del mismo, comprendiendo un conjunto orgánico, homogéneo y armónico."

Contiene el presupuesto legal, hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a una pretensión crediticia por parte del Estado.

Son normas las que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor (sujeto activo), quienes pueden ser sujetos pasivos, quienes son los obligados al pago, cuál es su modo de extinción, etcétera.

Este puede caracterizarse, según Valdés Costa, como relativo a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria.

Kuri de Mendoza hace su aseveración que el Derecho Tributario Material comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria.¹⁹ Para Espinosa, son las normas sustanciales de la obligación tributaria, con sus elementos sujeto, objeto, pago, privilegios, etc.

La naturaleza del Derecho Tributario Material o sustantivo es la de un derecho de las obligaciones tributarias. Su contenido está constituido, en efecto, por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura que las obligaciones del Derecho Privado.

Los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley.

1.5.2 Derecho tributario formal

Este contiene las normas que se utilizan para comprobar si corresponde que determinada persona pague su tributo y cuál es su importe y también las que

¹⁹ Kuri de Mendoza, et al, *Manual de Derecho Financiero*, 21.

surgen de otras obligaciones impuestas por el fisco. Es decir que el derecho tributario formal es el que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en un tributo fiscalmente percibido.

El derecho tributario formal está indisolublemente unido al derecho tributario material, porque este no puede ser aplicado en los casos sin la existencia de aquel, que hace de derecho adjetivo. Tiene a su cargo decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a un apersona.²⁰

Para Valdés Costa, el derecho tributario formal o administrativo tributario, se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto en los diversos aspectos de su determinación precepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.²¹

Kuri de Mendoza, dice que el Derecho Tributario Formal comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas surgidas entre la Administración Pública y los particulares.²²

La diferencia entre el Derecho Tributario Material y el Derecho Tributario Formal, responde a una exigencia del análisis científico, que no tiende a desmembrar el Derecho Tributario ni a dividirlo en comportamientos

²⁰ Espinosa, *Manual de Derecho Tributario*, 21.

²¹ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 2da Edición, Tomo I (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1970), 84.

²² Kuri de Mendoza, et al, *Manual de Derecho Financiero*, 22.

estancos, sino a distinguir conceptos e institutos jurídicos y a determinar la naturaleza y el alcance de las funciones de la administración, no solo para satisfacer las exigencias del conocimiento teórico, sino también para la aplicación práctica en la vida real.

1.5.3 Derecho tributario constitucional

Es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares; aspecto este último, conocido como el de las "garantías del contribuyente".²³

En el caso de los países que no poseen constitución se refiere a las normas y principios fundamentales de la organización estatal. De él se desprenden las normas fundamentales que deben ser respetadas por las leyes tributarias, como por ejemplo la propiedad individual, la circulación de bienes y personas, el principio de igualdad, etc.

El derecho tributario constitucional delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

1.5.4 Derecho tributario procesal

La vida de las normas tributarias a veces no es pacífica. Surgen controversias con motivo de ley misma, de su alcance, de su cobro

²³ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Parte General*, Tomo I, (Buenos Aires: Editorial de Depalma, 1996), 164.

compulsivo, de la defensa que puede esgrimir el obligado. Se establece órganos administrativos y judiciales para poner en vigencia estas disposiciones procesales y son los encargados de darle vida concreta.²⁴

Jarach Dino, establece que son las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y sujetos pasivos de las relaciones jurídicas – tributarias.²⁵

Incluye el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario. Su estudio abarca la organización, composición, competencia y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y la actuación de los sujetos procesales.²⁶

El derecho tributario procesal pertenece, como rama científica. Al Derecho Procesal, sin embargo dicha naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias.

1.5.5 Derecho Procesal Administrativo

La ley debe ser expresión de la voluntad general, afirmándose así, la existencia racional de que el poder público se funde sobre el consentimiento virtual de todos, conciliándose, de tal manera, la idea de la libertad del hombre con la coordinación social y política, que implica someter la misma a límites impuestos por la convivencia social, la que se afirma en la obediencia en la ley, que es el fundamento del Estado de derecho.

²⁴ Espinosa, *Manual de Derecho Tributario, Parte General y Legislación española*, 49.

²⁵ Dino Jarach, *El Hecho Imponible Derecho Tributario*, 3ra ed. (Buenos Aires: Editorial Linceo Lima, 1969), 364.

²⁶ García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 364.

El sometimiento al derecho es el punto de partida de una armoniosa convivencia social. Un derecho sustentado en los principios superiores que tenga en cuenta tanto el interés social cuanto el individual. Así las normas justas deben ser respetadas por otros. La idea de justicia implica la referencia a un orden que estructura la coexistencia de cada uno con los demás. El derecho no está fundado en opiniones arbitrarias, sino en cambio en lo justo natural, inmutable y necesario, revelado por la conciencia del hombre.

La primera y fundamental fuente de derecho administrativo, así como de todas las ramas del derecho, es la Constitución, debiéndose acomodarse o conformarse a ella todas las demás normas jurídicas.

Los principios generales contenidos en la Constitución Nacional informan todo el ordenamiento jurídico, incorporado el sistema de valores esenciales al derecho positivo y han sido generalmente consagrados en todas las leyes fundamentales de los países que han adoptado para su gobierno la forma de un Estado de derecho.

Por imperio de las disposiciones normativas creadoras de tributos surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos constitutivos de una relación especial denominada "relación jurídica tributaria".²⁷ Para que la obligación surgida de la realización del hecho imponible que da lugar al nacimiento de dicha relación jurídica tributaria, sea eficaz, y, por lo tanto para que el deudor se vea constreñido al pago, es necesaria una autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la calificación del hecho imponible. Esta actividad de vigilancia y control de la Administración tributaria, como una emanación del poder de policía, se manifiesta a través de las potestades de efectuar pesquisas y los correlativos

²⁷ Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional Administrativo*, 286.

deberes a cargo de los administrados de soportar dicho control exhibiendo sus libros de contabilidad y documentos que den soporte a los mismos, o compareciendo ante la autoridad tributaria. Todo ello, con el propósito de preservar a la comunidad, representada por el Estado, del daño originado en la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Puede afirmarse que los principios que informan al procedimiento administrativo son los mismos que nutren al proceso penal, destacándose por un lado su carácter oficial, instructorio, la impulsión de oficio y el postulado de la verdad material y , por otro la virtualidad de todas las garantías de rango constitucional consagradas a favor del administrado. Así, ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni puede ser obligado a declarar contra sí mismo, o arrestado sino en virtud de orden judicial escrita. Es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados, siendo el Código Procesal Penal el que determina en qué casos y con qué justificativos podrán procederse a su allanamiento y secuestro.

1.5.6 Derecho tributario penal

El derecho sancionatorio tributario evoluciona, naturalmente, junto con el avance de la tributación. Es por ello que siendo relativamente reciente la trascendencia adquirida por los impuestos y el correlativo desarrollo de la teoría fiscal, también lo ha sido el avance científico en esta rama específica del derecho. Baste recordar que durante el siglo XIX las ideas liberales prevaletes en los Estados de derecho, repudiaban todo tipo de intervención estatal en la esfera económica, consecuencia de ello fue el rechazo a cualquier forma de tributación que posibilitara tal intervención en la

órbita económica.

En el siglo XX, se modifica esta corriente de pensamiento, reconociéndosele al poder público una mayor contribución en el campo económico y social y, así se va creando una conciencia social proclive a admitir la existencia de mayores impuestos, generadores de recursos con los cuales el Estado pueda hacer frente a su creciente intervención.

Para García Vizcaíno, comprende "el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones".²⁸

Es decir que comprende las figuras penales tributarias y su correspondiente sanción, que se aplica en caso de violación de las disposiciones en la materia.

1.5.7 Derecho tributario internacional

Las relaciones entre otros países, independientemente de su ideología, se acrecientan día a día apartar de la Segunda Guerra Mundial y, en especial, luego de la desintegración del bloque soviético y la incorporación de las naciones asiáticas al intercambio de capitales, personas y cosas, con todo lo que ello implica, como ser mercaderías, manifestaciones culturales, sistemas de comunicación.

Los Estados y las sociedades supranacionales, como las Naciones Unidas y la O.E.A. están tratando, con el dinamismo y variación propios de la época, de normativizar todas estas relaciones, y de esta manera se acrecienta el

²⁸ García Vizcaino, *Derecho Tributario*, 164.

derecho internacional aplicado a la materia tributaria y que denominaremos "derecho internacional tributario".

Un concepto de este campo normativo, tomando como base lo que nos dice el Dr. Villegas y agregando algunos elementos propios, podríamos, podría ser este "El derecho internacional tributario es la rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de derecho internacional que corresponde aplicar en los casos que las soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la utilización de refugios supranacionales para evadir tributos y emplear el tributo como instrumento para cooperar en el desarrollo de los países".²⁹

Dicho sea de paso que la suma del funcionamiento de organismos o comunidades internacionales MERCOSUR, MERCOSUR, Comunidad Europea, tiene una gran relevancia en la actualidad el derecho tributario internacional, que se haya constituido por el conjunto de normas que rigen las relaciones y situaciones de carácter tributario internacional.

1.6 Autonomía del derecho tributario

En tiempos anteriores, se aplicaban a esta materia los principios generales del derecho y por extensión las instituciones del derecho privado. Hoy en día debemos admitir tanto su autonomía científica como didáctica, aunque hay, por supuesto, corrientes opositoras. Cualquiera sea la corriente que se siga, siempre dejamos sentado: 1) que el derecho es una unidad, 2) que hay particularidades que obligan a recurrir solo a las normas del derecho

²⁹ Espinosa, *Manual de Derecho Tributario*, 49.

tributario, ya sea para la interpretación o integración. En las Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario en Montevideo en el año de 1956, se concluyó " el derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad del derecho, por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos, también propios".³⁰

En resumen, las posiciones doctrinales son las siguientes:

- a) Algunos lo hacen depender del derecho financiero. El derecho tributario sería una especie de aquel
- b) Los administrativos que, coherentes con el pensamiento ya explicitado, dicen que el derecho tributario debería ser un capítulo del derecho administrativo.
- c) Los que en otro extremo ven al derecho tributario como autónomo, científica y didácticamente.
- d) Aquellos que lo hacen dependiente del derecho civil, antiguo marco madre de todo el derecho. Concluyen los de esta postura que si no hay normas tributarias para el caso, deben aplicarse las del derecho civil.

La independencia del derecho tributario, aspecto dinámico si lo hay del quehacer gubernamental, la autonomía para su tratamiento y aplicación no nos lleva a pensar que hay una separación total del derecho como unidad global a partir de la Constitución. Siempre hay un vínculo a menor, un camino conceptual que nos lleva a los grandes preceptos de la normatividad. Además las leyes, todas ellas, siempre se dictan en un contexto de normas, con las cuales deben armonizar por un principio lógico. El hecho de que disciplinas como las nuestras manejen principios propios, distintos a los de las otras ramas, no produce un corte sustancial con las bases jurídicas.

³⁰ Soler, *Derecho Tributario Económico constitucional*, 45.

Existen tratadistas, siendo muy dinámicos usan conceptos propios especializados, pero siempre en el fondo, reconocemos una relación con las ramas fundamentales y cuidamos de no contradecir disposiciones de otros ordenamientos.³¹

La rama del Derecho Tributario cubre un campo parcial de Derecho Financiero, pero es el que más desarrollo ha logrado. En sus múltiples manifestaciones utiliza conceptos que han nacido y son peculiares de otras ramas del derecho, pero en nosotros adquiere una significación propia.

Algo importante que no podemos olvidar es la significación económica de nuestras leyes, destinadas a obtener ingresos monetarios para cumplir con los objetos del Estado, siempre respetando otros derechos de superior jerarquía. Por ejemplo, el afán recaudador no puede afectar el derecho de propiedad resguardando constitucionalmente.

Por las afirmaciones antedichas, podemos concluir que es acertada la posición que defiende la autonomía didáctica y científica del derecho tributario. Sus normas, complejas, forman un tramado orgánico, vinculado entre sí y con el sistema jurídico de determinado país.

Sus normas son coactivas, impositivamente trata de tipificar las conductas que alcanza, se basa en el principio de que <no hay obligación sin ley>, comprende a un sujeto dado, el encuadramiento no puede ser negociado, es indispensable.

El Derecho Tributario, tiene autonomía didáctica, atento a que no solo son muy numerosas ya las obras publicadas exclusivamente sobre él, sino que además ha logrado el rango de asignatura en la mayoría de las facultades de derecho de Latinoamérica.

³¹ Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional*, 45.

A pesar de la reconocida autonomía del derecho tributario, ello no obsta a que la universalidad y unidad del derecho imponga la necesidad de admitir la complementación de sus normas con las consagradas en otras ramas del derecho. Así, el derecho procesal tributario es una disciplina que, a pesar de presentar caracteres propios, se nutre del derecho procesal civil, del derecho procesal administrativo y del derecho procesal penal.³²

Algunos ejemplos prácticos sobre los sujetos de la obligación tributaria, tenemos mayor amplitud nosotros que el derecho civil. Son sujetos, para el derecho tributario, hasta las personas por nacer, las sucesiones indivisas. También en materia de domicilio tenemos una consideración más extensa: en materia civil este es voluntario para el particular, mientras tributariamente el propio Estado puede atribuírselo sin consultar su parecer, según sean las circunstancias.

1.7 Fuentes del derecho Tributario

En el derecho tributario se considera fuente, al igual que en cualquier otra disciplina, a todo acto que produce normas y principios jurídicos. No hace falta indicar que a cada fuente corresponde un poder (constituyente, legislativo, ejecutivo, etc. La coordinación de las fuentes se hace normalmente en base a su jerarquía. Este es también el criterio que más se apega.

A citar algunos autores que dan su aportación en relación a las fuentes, en esta ocasión tomaremos a CABANELLAS, pues expone que las fuentes del derecho tributario son el principio, fundamento u origen de las normas

³² *Ibíd.* 287.

jurídicas en especial del derecho positivo o vigente en determinado país y época. Por metáfora, sencilla y repetida, pero expresiva y técnica, de las fuentes naturales o manantiales de agua, se entiende que el derecho brota de la costumbre, en un primer momento y de la ley, en los países de derecho escrito, en la actualidad todos los civilizados.³³

1.7.1 La Constitución

Esta por ser la norma primaria de mayor rango es la fuente principal siendo esta la más importante por su contenido es la que ha hecho las atribuciones de poder tributario y es de donde dependen las restantes.

La Constitución como fuente de Derecho Tributario, ya que en nuestra constitución existen principios generales de derecho que no pueden ni deben ignorarse al dar creación a las normas tributaras, entre los cuales están: la libertad, la igualdad, etc.

En la Carta Magna la primacía está reflejada en el Art. 246 inciso 1 que dispone *"los principios, derechos y obligaciones establecidos por dicha norma primaria no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio, así mismo en el inciso segundo del citado artículo este establece que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos"*.

La misma sintonía con la característica mencionada, expresa en el artículo 145 de la Constitución *"prohíbe la ratificación de tratados internacionales en que se restrinjan o se afecte de alguna manera las disposiciones constitucionales"*.

³³ Guillermo Cabanellas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, 18ª ed. (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006), 153.

1.7.2 Tratados Internacionales

Estos tratados (Acuerdos Internacionales entre Estados) son una fuente tradicional de normas tributarias que específicamente han estado dirigidos a la delimitación de poderes tributarios estatales para evitar, así la doble imposición e incluso conseguir una cooperación entre Administraciones, así como el establecimiento de un procedimiento de decisión de controversias. En la medida de la internacionalización de las relaciones económicas ha ido en aumento y que la libre circulación de bienes y recursos es también una realidad creciente esta fuente ha ido ganando en importancia. Su bondad para las relaciones tributarias y la economía internacional ha llevado a la elaboración de modelos para Convenios dirigidos a evitar la doble imposición redactada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y que cuentan ya con una amplia aceptación.³⁴

La incorporación al ordenamiento tributario de las normas contenidas en los tratados requiere su publicación oficial.

Acerca de la naturaleza jerárquica de los tratados internacionales ha dicho nuestra Sala de lo Constitucional que inc. 1 del artículo 144 de nuestra Constitución "coloca a los tratados internacionales vigentes en el país en el mismo rango jerárquico que las leyes de la República, entendiéndose estas leyes secundarias, teniendo en cuenta que no existe jerarquía entre tratados y las leyes secundarias de origen interno.

La lectura del segundo inciso se toma dos ideas:

- a) Una de ellas consiste en darle una fuerza pasiva a los tratados internacionales frente a las leyes secundarias de derecho interno, es

³⁴ Rafael Calvo Ortega, Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario. Parte General, Tomo I, (Madrid: Editorial Civitas, 1993) ,96.

decir que el tratado internacional no podrá ser modificado o podrá ser derogado por las leyes internas lo cual implica, que estas últimas mencionadas sean dadas de fuerza jurídica o normativa inferior.

Se debe tener muy en cuenta que el tratado internacional y las leyes internas determinan parte de la categoría LEYES SECUNDARIAS DE LA REPUBLICA, que dicha categoría se tomaría en cuenta como una sub escala jerarquizada dentro de dicho planteamiento el tratado internacional manifiesta un rango muchísimo mayor al de las leyes de derecho interno.

- b) Otra idea planteada se reduce del inciso en mención ya que es consecuencia de la primera idea que cabe mencionar la prevalencia de lo que se refiere al tratado internacional, sobre la ley interna lo cual se le denomina Principio de Prevalencia.

Refiriéndose al inciso 2 del artículo 144 de nuestra Constitución esta menciona criterios importantes donde señala discrepancias que puedan surgir entre lo que es Tratado Internacional y la misma Ley secundaria de derecho interno en un primer momento hace referencia al criterio de jerarquía criterio que opera en el momento de creación del derecho, pero también se quiso proporcionar al aplicador del derecho un criterio adicional, recurriendo al criterio de prevalencia el cual opera en el momento de la aplicación del derecho.

Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos por la misma constitución, ya que estos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes.

1.7.3. Ley

Dentro del derecho interno de rango ordinario o infraconstitucional la primera de las fuentes es la ley, la cual tiene un papel central en el derecho tributario por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales de los tributos.³⁵

Según el clásico apotegma "nullum tributum sine lege", es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria.

El autor Sainz de BUJANDA, al respecto afirma, que al examinar la naturaleza de la obligación tributaria stricto sensu. La doctrina científica la considera por lo general, como una obligación ex lege, o sea, una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley.³⁶

La doctrina debe de tratarse de una ley formal, es decir, de una ley dictada por el parlamento o por el congreso en nuestro caso la Asamblea Legislativa.

1.7.4 Decreto ley

La importancia de esta fuente en el Derecho Tributario tiende a ser menor en las democracias parlamentarias por dos razones. En primer lugar, por el perfeccionamiento de los sistemas tributarios que dotan a estos de una estabilidad y flexibilidad cada vez mayores y de un mejor juego de los estabilizadores automáticos. Los casos de extraordinaria y urgente necesidad (auténticos) son cada vez más reducidos y la mayor parte de los que pueden presentarse podrían ser solucionados con técnicas específicamente tributarias (condonación, aplazamiento de la deuda

³⁵ Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario Parte General, 8ª ed. (Madrid: Editorial Civitas, 1998), 59.

³⁶ *Ibíd.* 3.

tributaria, procedimientos legislativos de urgencia, deslegalización en materia aduanera, señalamiento e tipos de gravamen máximos con autorización para la determinación concreta por el Gobierno, etc.).³⁷

Los decretos ley que son dictados por el Presidente de la República en temas relacionado propios de ley, sin que medie autorización alguna de la Asamblea Legislativa, no son permitidos por nuestra Carta Magna.

Según Villegas, "La Facultad de sancionar leyes es exclusivamente del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional".³⁸ Por lo que excluye de manera absoluta en nuestro país la posibilidad que mediante decreto-ley se produzca la creación o modificación o modificación de tributos de cualquier tipo.

1.7.5 Los reglamentos

Los reglamentos se definen, como toda disposición de carácter que aprobada por el poder ejecutivo, pasa a formar parte del ordenamiento jurídico, erigiéndose en fuente del Derecho.³⁹

En cambio, la generalidad es la fuente del Derecho, conformando una serie de caracteres que concurren también en la Ley, pero mientras esta solo está sujeta a la Constitución, el Reglamento tiene un doble límite la Constitución y Leyes.

El Reglamento se encuentra absolutamente sujeto y condicionado por la Ley. En varios sentidos.

³⁷ Ibíd. 92.

³⁸ Héctor Belisario Villegas, Curso de Finanzas, 9ª ed. (Buenos Aires: Editorial Astrea 2007), 131.

³⁹ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco. Curso de Derecho Financiero y Tributario, 14ª ed. (España: Editorial Agenda Pública, 2009), 85.

Primero: el ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la ley.

Segundo: El Reglamento no podrá ir directa ni directamente contra lo dispuesto en las leyes, aun cuando se trate de materias no reservadas constitucionalmente a la Ley. Juega aquí, con carácter general, el principio de preferencia de ley.

Tercero: cuando el reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenderse fielmente a los dictados de la misma.

También existen ciertas relaciones de semejanza y algunas diferencias esenciales entre reglamento y los actos administrativos. Al igual que los actos administrativos, también el Reglamento es un acto de la administración aunque en la generalidad de los supuestos el acto de la administración emana de un órgano unipersonal de la Administración y la potestad reglamentaria, en Derecho español, esta atribuida al gobierno-, pero el reglamento se integra en el ordenamiento jurídico, es fuente del Derecho, mientras que los actos administrativos son actos ordenados, que no se integran en el ordenamiento jurídico en cuanto tal, sino que son consecuencia de la aplicación de este mismo ordenamiento jurídico.

Según el jurista Pérez Royo, " expone que los reglamentos, como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tienen lógicamente espacio en el campo tributario.

García Vizcaíno, define que los reglamentos, como las disposiciones del poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativo.⁴⁰

⁴⁰ Pérez Royo, Derecho Financiero Parte General, 154-155.

El Reglamento, al mismo tiempo que el la ley estos son fuentes formales del Derecho, sus diferencias derivan del poder de que emanan. La Ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales, emanada de la potestad legislativa que radica en la Asamblea Legislativa; el reglamento por su parte, constituye una norma general, emanada de la potestad reglamentaria que radica en la Administración y sujeto además, a la ley.

Esta sujeción a la ley se verifica en varios sentidos:

- a) El ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la ley.
- b) El Reglamento no podrá ir directamente contra lo dispuesto en las leyes, aun cuando se trate de materias no reservadas constitucionalmente a la ley.
- c) Cuando el Reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenderse fielmente a los dictados de la misma.⁴¹

⁴¹ Héctor Belisario Villegas, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1995), 103.

CAPITULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS MATERIALES QUE RIGEN AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Con la elaboración de este capítulo se desarrollan de una forma detallada los principios constitucionales y principios materiales que rigen al derecho tributario con el afán de conocer todo lo que a los principios concierne a este punto tan importante en la vida jurídica destacando así la base legal de la misma manera el nacimiento de cada uno de los principios, la finalidad de estos, sus características y una buena aplicación.

En el derecho tributario, al igual que en otras ramas del derecho, este se es vinculado estrechamente con el derecho constitucional y comprende en su norma jurídica principios básicos que lo controlan, regulan y establecen las directrices básicas para su correcta aplicación en el ordenamiento jurídico Salvadoreño. Los diversos principios constitucionales que le son aplicables al derecho tributario tienen un preciso grado de exigencia un control integral del movimiento fiscal que se es desarrollado en determinado país.

Es de mucha importancia que en el estudio de toda disciplina, se deban de tomar en cuenta principios que la sustenten por su importante valor normativo, por encontrarse algunos en el texto constitucional; ya que este conjunto de principios y normas que rigen el poder financiero del estado y estas son retomadas por las Cartas Magnas que dejan un impacto patrimonial en el estado y en los integrantes de la sociedad, requiere que en su interpretación, no solo atiendan los principios tributarios sino que se los vincule con el plexo garantista que surge de dichas cartas.

Los principios financieros se constitucionalizan⁴² para promover el más alto grado posible de respeto hacia ellos en el desarrollo de la actividad financiera del Estado, de tal modo que la norma secundaria no puede alterarlos. Se vuelen entonces materialmente verdaderos límites a la norma jurídica y, por supuesto a la actividad de la Asamblea Legislativa que esta es la que posee la facultad d crear nuevas normas.

Dado que la relación tributaria es un vínculo jurídico que se configura entre el estado o el ente autorizado a exigir el tributo y el sujeto afectado por el mismo, su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos al momento de dar cumplimiento a lo que por ley establece. Por lo que la inaplicabilidad o incorrecta aplicación de los principios constitucionales dejaría totalmente desprotegido al sujeto pasivo de la relación fiscal "el contribuyente".

Debido a lo anterior es importante la aplicabilidad de estos principios y su eficacia que son perfectamente visibles en los fallos que realiza nuestra Corte Suprema de Justicia, y es que la jurisprudencia de la misma ha venido sosteniendo, que el ordenamiento jurídico tributario debe ser estructurado con las pautas que dimanen estos principios.

Ante el avance desmedido de un estado omnipotente, nuestra jurisprudencia nos recuerda que los principios filosóficos, éticos, religiosos, culturales, etc., que traducen la esencia de la sociedad, deben ser una guía, tanto para el legislador como para el intérprete, que no pueden soslayarlos invocando situaciones de emergencia económica, puesto que, si bien no existe en nuestro ordenamiento constitucional derechos absolutos, no es menos cierto que las leyes que reglamenten su ejercicio no pueden alterar su esencia con excepciones que los desnaturalicen.⁴³

⁴² Villegas, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, 54.

⁴³ Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, 4ª ed. (Buenos Aires: Editorial El Viejo, 1993), 396.

Al desarrollo de este capítulo se estudiarán los principios materiales o bien así llamados constitucionales que rigen la tributación, los principios formales serán desarrollados con posterioridad, resaltándose su aplicación tributaria, constitucionalización y su integración con el ordenamiento jurídico salvadoreño, y como aporte, la aplicación de estos principios, en la arena donde se miden el poder del fisco y los derechos del ciudadano como contribuyente.

2.1 Principio de legalidad

"Art. 39.- Solo pueden imponerse contribuciones para el servicio público o para atender necesidades sociales y en virtud de una ley." Anteproyecto de Constitución de El Salvador de 1994.

Este principio puede identificarse como un principio fundamental del derecho Tributario Constitucional, lo que se podría llamar la "partida de nacimiento" de lo que es el Derecho Tributario, que a su vez es análogo porque rige el Derecho Penal, si bien sus fundamentos son distintos llamado también principio de reserva.

El principio de legalidad constitucional es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través de la ley.⁴⁴

Este principio tal vez sea el más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la carta magna inglesa que limita las facultades del rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo se tradujo en el llamado "principio de reserva", en virtud del

⁴⁴ Dino Jarach, *Introducción al estudio del Derecho Tributario* 2ª ed. (Buenos Aires: Editorial Adeleo – Perrot, 1999), 101-102.

cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, solo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.

Es precisamente la violación de la máxima "no hay tributo sin representación", la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América.

Similares orígenes tiene la evolución francesa, y por el principio de reserva se plasma en el artículo V de la "Declaración de los Derechos Humanos del Hombre y del Ciudadano" del 27 de Agosto de 1789 en tanto dispone que "La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá prohibir lo que la ley no prohibía y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene".

La anterior disposición recogida y plasmada en muchas constituciones demócratas, si bien la doctrina concuerda que se refiere a la "ley material", como sinónimo de norma dictada por autoridad competente, en dos campos jurídicos el principio es más estricto, al exigirse como "ley formal", esto es, emanada del órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario.⁴⁵

2.1.2 Principio de Legalidad Tributaria

"Art. 39. Solo pueden imponerse contribuciones para el servicio público o para atender necesidades sociales y en virtud de una ley." Anteproyecto de Constitución de El Salvador de 1994.

Con anterioridad se estudia sobre la reserva de ley en el campo tributario referida al sistema constitucional salvadoreño. Actualmente, en el Salvador,

⁴⁵ Ibíd. 129.

dos preceptos constitucionales norman la reserva: el primero, es la disposición competencial su artículo 131 n° 6 al disponer que el establecimiento de los tributos es atribución de la Asamblea Legislativa que viene desde la primera Constitución de 1824 y el segundo precepto que es la reafirmación del principio, incorporado por primera vez en la Constitución de 1871 en el artículo 85 del título XVIII " Del Tesoro Público", disposición que a partir de la no publicada constitución de 1885 aparece como artículo 6 en el título II "Garantías", con el mismo número del artículo y en el mismo Título II se incluyen en la Constitución de 1886, continuando así en las Constituciones siguientes también como garantía, que es el término empleado en la época como sinónimo de derecho, hasta que en 1950 igual que en 1962, pasa el Título relativo a la Hacienda Pública finalmente en 1983 pasa al mal ubicado Capítulo relativo a la Hacienda Pública, en el Título VII del Régimen Administrativo

Los preceptos constitucionales transcritos que establecen la reserva de ley tributaria en el Salvador, en su artículo 131 n°6 y artículo 231, concretan: 1) Que no pueden imponerse tributos sino "en virtud de una ley", y 2) Que los tributos puede recaer sobre toda clases de "bienes, servicios e ingresos"; 3) que deben establecerse en relación equitativa" y 4) que sean para el servicio público.

Soler, quien estima que el nacimiento de una obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además que dicha ley debe determinar claramente el concepto del hecho punible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.⁴⁶

⁴⁶ Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional Administrativo Penal*, 130.

Jarach, se refiere que hay un campo de inconstitucionalidad mucho más amplio y lo encontramos en la mayoría de nuestras leyes, por un defecto de técnica jurídica en que incurren muy a menudo nuestros legisladores.

2.1.3 Principio de reserva de ley en materia tributaria

La ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una importancia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias. El hecho de que un principio de tan honda raigambre subsista en los momentos actuales tiene unas razones muy claras.

En primer lugar, su conexión con otros principios constitucionales. El principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica requieren el respeto al principio de reserva de ley. Y el principio de seguridad jurídica no puede ser operativo si no se respeta el principio de reserva de ley.

En segundo lugar, porque en una época que dominan las preocupaciones reformadas y en que la Hacienda Pública aparece más cargada que antaño de significación económico-social, la Ley, como ha señalado Sainz de Bujanda, puede prestar un servicio inestimable, no solo al valor seguridad, sino también a la utilidad y a la justicia. Lo útil en materia tributaria no es que la Administración actúe deprisa, sino que actúe bien; no es cumplir un programa, sino que este sea justo.

Spisso⁴⁷, en la sistematización del principio de reserva de ley se puede distinguir en dos modalidades:

La que afirma la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas vengan reguladas exclusivamente por la ley,

⁴⁷ Rodolfo Spisso, Derecho Constitucional Tributario, 4ª ed. (Buenos Aires: Editorial El Viejo, 1993), 255.

La denominada reserva relativa o atenuada que es la que consiste en exigir la presencia de la ley tan solo respecto de los elementos fundamentales.

Es importante establecer que la Constitución, al hablar reiteradamente de ley lo hace en sentido formal. Esto es, la ley sancionada por el legislador de acuerdo al procedimiento establecido en la Carta Magna. No podemos considerar dicho concepto en su sentido material, ya que el Constituyente así lo ha establecido, al solicitar que sean los representantes del pueblo los que intervengan en la materia, y no solamente un funcionario.

El principio de reserva de ley se constituye también en una exigencia tendiente a garantizar el derecho de propiedad y posesión que nuestra Carta Magna expresa en su artículo 11, por tanto el tributo implica una restricción a ese derecho, ya que en virtud de él se sustrae a favor del estado una parte del patrimonio de los particulares.

El principio de ley en el establecimiento de los tributos aparece previsto en cada norma primaria siendo la Constitución, siendo así el principio de reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que a su vez se constituye eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la creación de normas.

También constituye un límite no solo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede abdicar de unas funciones que no constituyen ejercicio discrecional, sino que le han sido atribuidas con el fin de que se ejerzan de manera obligatoria. Matías Cortez⁴⁸ siguiendo a Massimo Severo Giannini, dice que la reserva de ley es un principio sobre la

⁴⁸ Álvaro Magaña Doctor en Derecho, *La Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley en El Salvador*, (San Salvador: Colección Los Contemporáneos. Corte Suprema de Justicia. San Salvador, 1999), 8.

normación es decir, sobre la producción judicial que comporta una reserva de competencia y de procedimiento establecida por la normativa primaria.

2.1.4 Principio de igualdad

El principio de Igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento jurídico. Como establecimos, en nuestra Constitución se encuentra regulado en el art. 3.

Además se encuentra en el art. 3 del Código Tributario en el inciso segundo, que dice: En sujeción del principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos condiciones conforme a la ley.

El concepto de igualdad fiscal, es meramente la aplicación del principio general de igualdad a las materias tributarias, por lo cual se estatuye que todos los contribuyentes en las mismas categorías deben recibir igual trato y que el momento debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien la paga. Cabe agregar que el concepto de proporcionalidad incluye el de progresividad.⁴⁹

Calvo Ortega, define al principio de igualdad tributaria como “la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes”.⁵⁰

La Constitución recoge dicho principio al establecer dentro de las atribuciones de la Asamblea Legislativa en el ordinal 6º del art. 131 que le

⁴⁹ Francisco Bertrand Galindo, *Manual de Derecho Constitucional*, 3ª ed. Tomo II, (San Salvador: Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, 1999), 123.

⁵⁰ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I. 13ª ed. (Madrid: 2004), 58.

corresponde “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa”.

José María Martín, manifiesta que el principio de igualdad consiste, en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En suma, no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa.⁵¹

Este principio ha sido interpretado de manera distinta en las diferentes Constituciones, en los países europeos habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación del principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores o aplicadores de la ley a un comportamiento determinado. Sin embargo, en la mayoría de los países latinoamericanos dicho principio ha sido un límite a la potestad tributaria y a su ejercicio por parte del Órgano Legislativo, por lo que si dicho órgano viola el principio de igualdad, intervendrá el Órgano Judicial, declarando inconstitucional la ley que quebrante el principio de igualdad.⁵²

La Sala se refiere a dicho principio de la siguiente manera "En lo que concierne a la igualdad, es menester señalar que estamos ante uno de los valores fundamentales que la Constitución salvadoreña recoge en el art. 1 inc. 1º Constitución. Asimismo, se trata de un principio que debe regir las actuaciones de los poderes públicos y las relaciones entre los particulares (art. 3 inc. 1º Constitución.), que, además, puede ser invocado como derecho fundamental. La igualdad tiene una dimensión formal (igualdad ante la ley) y

⁵¹ *Ibíd.* 58.

⁵² La Constitución Salvadoreña establece en el art. 183 que: “*La Corte Suprema de Justicia por medio de la Sala de lo Constitucional será el único tribunal competente para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos, en su forma y contenido, de un modo general y obligatorio, y podrá hacerlo a petición de cualquier ciudadano*”.

una dimensión material (igualdad en la ley). Ahora bien, así como en el Derecho Procesal la igualdad –donde recibe el nombre de “igualdad de armas”– cobra especial relevancia porque hace realidad el contradictorio – consustancial a la idea de proceso–, en el Derecho Tributario la igualdad también es uno de los pilares en los que se construye todo el régimen y, en ese sentido, aunque estamos ante un principio general del Derecho Constitucional y que, por ello, debe inspirar todo el ordenamiento jurídico, se justifica considerarlo como principio autónomo del Derecho Tributario.

En el plano tributario, la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma (la igualdad como mandato de equiparación), y viceversa, que situaciones económicamente desiguales se traten de distinta manera (la igualdad como mandato de diferenciación).

Y es que la igualdad, como concepto relacional, implica que deben compararse por lo menos dos personas, cosas o situaciones con base en una o varias características comunes, que constituyen el término de la comparación.

En materia fiscal esto se traduce en que los criterios con base en los cuales se haya establecido el tributo sean objetivos y en la medida de la capacidad económica de los contribuyentes, a efecto de no generar un tratamiento desequilibrado entre los sujetos que se someterían eventualmente al juicio de igualdad."⁵³

⁵³ Principio de generalidad. Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 587-2009 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009). Sentencia, Referencia: 587-2009 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de lo Corte Suprema de Justicia, 2009).

2.1.5 Principio de generalidad

Dicho principio, no se encuentra regulado en nuestra constitución, sin embargo, opina Kuri de Mendoza, puede ser considerado incorporado en la segunda parte del art. 3, que prohíbe establecer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo, o religión.⁵⁴

Al respecto, Spisso: “la obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad económica”.⁵⁵ Se trata igualmente, dice Pérez Royo, de un principio conectado con el principio de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones⁵⁶ o privilegios en materia fiscal. Como derivación del principio de igualdad, es menester, que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos. Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.

En sus orígenes, con el principio de generalidad trataba de proscribirse la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos. Desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos, humillados, entre otras cosas, a pagar tributos al vencedor, hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas. En su momento, con el

⁵⁴ Kuri de Mendoza, et al, *Manual de Derecho Financiero*, 73.

⁵⁵ Calvo, *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 374.

⁵⁶ Espinosa, *Manual de Derecho Tributario*, 68-69.

constitucionalismo se reivindicó en las cartas magnas la vigencia del principio de generalidad. Con el mismo se combatía la arbitrariedad y se evitaban dispensas arbitrarias del pago de tributos, tan frecuentes a lo largo de la historia y debidas, las más de las veces, al capricho regio o al favor del señor feudal.⁵⁷

2.1.6 Principio de proporcionalidad

Este principio tributario se encuentra regulado por el artículo 131 ordinal 6º de nuestra Constitución. No obstante lo anterior, nuestra Carta Magna no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad, razón por la que es necesario recurrir a la evolución, doctrina y jurisprudencia existente a fin de comprender el mismo.

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

Debe entenderse el principio de proporcionalidad: “disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”. Y en el mismo sentido define a la proporcionalidad como: “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”.

⁵⁷ Juan Martín Queral, et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 9ª ed. (Madrid: Editorial Tecnos, 1999), 148.

Adolfo Arrijoa, dando una definición de lo que es proporcionalidad, dice: “la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Según Mayolo Sánchez, “La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular”⁵⁸.

Adolfo Arrijoa el principio de proporcionalidad significa que: “los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos”.⁵⁹

2.1.7. Principio de progresividad

Se entiende por progresividad, Pérez Royo, "aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de

⁵⁸ María Leticia Sánchez, *Lecciones de Derecho tributario*, 2ª ed. (México: Editorial Cárdenas, 1998) ,136.

⁵⁹ Adolfo García Vizcaíno *Derecho Fiscal*, 18ª ed. (México: Editorial Themis, 2004), 256.

riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.⁶⁰

Existe esta relación entre capacidad económica y progresividad, respondiendo esta última a una determinada forma de contribuir de acuerdo a la capacidad económica. Esta planteo, dicen Bayona y Soler, puede resultar insuficiente si se limita a considerar aquella relación solo en el momento de la cuantificación de la prestación tributaria; este es, desde luego, un aspecto importante a considerar, pero también pueden serlo las normas relativas a la elección de los hechos imponible, los sistemas de cálculo y determinación de las bases y, en definitiva, el conjunto de normas que configuran la estructura del sistema tributario o sus aspectos funcionales.

En este sentido, la exigencia de la progresividad debe ser respetada en toda la estructura del sistema tributario y no de cada figura tributaria particular. Nada obsta, dice Sainz de Bujanda,⁶¹ que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema.

Los fines que se persiguen en la aplicación de este principio, como explican Martín Queralt y Lozano Serrano⁶², no son estrictamente recaudados, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta. De ahí la importancia de lo señalado en precedente, es decir, aplicar la progresividad a todo el sistema tributario, ya que, de lo contrario, fines como el apuntado no podrían alcanzarse.

⁶⁰ Kuri de Mendoza, et al, *Manual de Derecho Financiero*, 70.

⁶¹ *Ibíd.* 71.

⁶² Carmelo Lozano Serrano, *Derecho Tributario*, 10ª ed. (España: Editorial Civitas, 1978) 71.

La progresividad en ningún caso puede extenderse hasta el infinito. Por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad (inciso 5° del Art. 106 C.n), que en nuestro caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente la disposición citada.

La no confiscatoriedad será tratada con mayor profundidad en el punto relativo a los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

Expone la Sala sobre el principio de Progresividad: "En cuanto al principio de progresividad, es necesario advertir que está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica e igualdad. Se ha dicho que la imposición que cada sujeto sufre debe ser proporcional a su capacidad económica y que a igual riqueza debe establecerse igual gravamen. Pero la proporcionalidad entre capacidad económica y tributo, así como el mandato de equiparación, pueden resultar insuficientes desde el punto de vista de la equidad. Por ello, si se admite que la igualdad reconocida en el art. 3 inc. 1° de la Cn. tiene una dimensión material, la ley debe introducir "correctivos" para que la igualdad trascienda del plano legal al plano fáctico. Así, con el objetivo de alcanzar la equidad, el principio de progresividad indica que, por regla general, la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible. En ese sentido, este principio orienta la actividad legislativa del Estado al momento de establecer el elemento cuantitativo del tributo, por cuanto este, además de ser proporcionado con la capacidad contributiva de los obligados, debe conducir a un tratamiento igualitario entre estos desde un punto de vista formal y material. Podemos afirmar, entonces, que un tributo es equitativo cuando combina adecuadamente la capacidad económica, igualdad y progresividad.⁶³

⁶³ Principio de progresividad, Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 587-2009 (El Salvador: Corte Suprema de Justicia, 2009).

2.1.8 Principio de no confiscación

La Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación, un tributo será confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta; el principio exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes en una proporción que no disminuya el patrimonio al grado de impedir ejercer su actividad, en otras palabras que disminuya el patrimonio al grado de impedir ejercer su actividad, en otras palabras que persista la posibilidad de seguir generando la riqueza que es materia de la tributación⁶⁴.

Si bien, se establece en la Constitución una serie de principios de orientación redistributiva como los principios antes referidos, se traduce este principio de no confiscatoriedad como complemento en forma de concesión o garantía frente a posibles abusos de la progresividad del sistema; dicho principio tiene fundamento expreso en el Art. 31.1 de la Constitución española en la cual se afirma que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio⁶⁵.

Aun cuando en nuestro país no existe una disposición expresa como antes referida, conviene advertir, que en aquellos casos en que una Ley cree un tributo que produce un efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería inconstitucional en virtud del Art. 106 Inc. Final Constitución, que dispone: “Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto...”.

La Sala se pronuncia de la siguiente manera en relación al principio En cuanto al principio de no confiscación, es necesario señalar que en la

⁶⁴ Villegas, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, 277-278.

⁶⁵ Eduardo Gamero Casado, José María Pérez Monguio, *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 12^a ed. (España: Editorial Tecnos, 1999), 40.

doctrina tributaria se discute si este mandato es verdaderamente un principio del Derecho Tributario o, más bien, pertenece a otro campo, y también se cuestiona si tiene algún sentido o es una cláusula superflua.

En esos términos, existen fuertes argumentos para defender o rechazar el principio en cuestión, pero de lo que no cabe duda es que ocupa un lugar común y privilegiado dentro de toda la literatura tributaria. Por ello, más allá de las discusiones teóricas –que rebasan el interés de esta sentencia–, esta Sala ha sido del criterio que sí debe considerársele como otro principio que concreta la equidad tributaria prescrita en el art. 131 ord. 6º de la Cn.

Sin entrar al fondo de la discusión teórica, el punto a tener en cuenta es que la prohibición de confiscación originalmente constituye una norma que conceptualmente podría deducirse del derecho de propiedad (art. 103 inc. 1º Cn.). Sin embargo, el constituyente estatuyó dicha regla expresamente en el art. 106 Constitución. –que regula la expropiación, uno de los límites del derecho de propiedad–, por razones más histórico-políticas que jurídicas. Así, pues, en el caso de la Constitución salvadoreña, la prohibición de confiscación aparentemente, si se atiende a la topografía constitucional, no está vinculada con la equidad tributaria. Y es que pudiera pensarse que si un tributo ya vulnera la capacidad económica o el derecho de propiedad, no habría necesidad de acudir a la prohibición de confiscación. Sin embargo, esta postura se supera entendiendo que la prohibición de confiscación constituye un límite genuino a la potestad de crear tributos, aunque no se haya consagrado expresamente de esa manera.

Entonces, para afirmar la equidad de un tributo, además del respeto a otros límites materiales (capacidad económica, igualdad, progresividad), se tendría como prueba final que dicho tributo no implique una confiscación para el

contribuyente, es decir, que no absorba una parte sustancial de su renta o de su capital gravado. 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. Sin duda, 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 considera que la carga contributiva individual no puede sobrepasar el 50% de los ingresos. Por su parte, la Corte Suprema de Justicia argentina ha fijado el 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos.

2.1.9 Principio de capacidad contributiva

La exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la capacidad económica que no es más que una serie de índices que revelan de forma parcial la disponibilidad económica del sujeto, su capacidad de contribución y que pueden ser, por tanto, utilizados como objeto de gravamen, éste se utiliza como medida del deber de contribuir.

Para algunos autores este principio está implícito en la frase “RELACIÓN EQUITATIVA” del Art. 131 Ord. 6° Cn.; no obstante, en el Manual de Derecho Financiero se sostiene y compartimos el criterio de que esta mención es insuficiente, en tanto que lo óptimo sería que estuviera expresamente determinado en la Constitución, ya que ello permitiría emplearlo como un instrumento eficaz para exigir la participación de los ciudadanos en el financiamiento del gasto público, así como para determinar la aptitud para contribuir.

La Sala su vez da su exposición a cerca del Principio de Capacidad Contributiva" Mantuvo que la capacidad contributiva o capacidad económica, como principio constitucional del sistema tributario, está estrechamente concatenado con el principio de no confiscación, pues en cuanto el primero hace referencia a la regulación de la participación o contribución a los gastos públicos, el segundo -técnicamente propio de la regulación del derecho de propiedad-, hace referencia al límite material de esa contribución.

De ese modo, los Arts. 106 inciso 5° y 131 ordinal 6° Constitución. contienen el denominado principio de capacidad contributiva o capacidad económica, pues al disponer el primero que la confiscación está prohibida en cualquier concepto, ello implica que la tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusoria tal prohibición; y al señalar el segundo que los tributos deben decretarse en relación equitativa, ello supone que el establecimiento de éstos debe hacerse en atención a la capacidad contributiva del particular, que responda a reales manifestaciones de capacidad económica, y no de modo arbitrario o antojadizo.

Además dijo que el concepto de capacidad contributiva, en cuanto límite material al contenido de la norma tributaria, hace referencia -citando a José Luis Pérez de Ayala- a la "aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario" del tributo; aclarando que el concepto capacidad contributiva se utiliza en su sentido jurídico, no su sentido económico. La capacidad contributiva, como presupuesto sine qua non de cualquier tributo en nuestro sistema, cumple con tres funciones: la primera, de fundamento de la imposición o de la tributación; la segunda, de límite para el legislador tributario en el desarrollo de su poder; y la tercera, de programa u orientación al legislador en cuanto al ejercicio del poder tributario"⁶⁶

⁶⁶ Principio de capacidad contributiva. Sala de lo Constitucional, Sentencia, Referencia: 23-98 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1997).

CAPITULO III

LA EFICACIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Con el desarrollo del presente capítulo se aborda la temática trascendental para la eficacia del principio en la recaudación de los impuestos en las municipalidades, desarrollando el concepto de lo que es capacidad contributiva, analizando de una forma clara el hecho generador y sus elementos en base a las leyes pertinentes, se explica quiénes son los sujetos que intervienen en dicha relación tributaria, la aplicación de la fórmula para el cálculo del impuesto municipal analizando si este principio es o no aplicado correctamente aplicando la base imponible.

Principio de capacidad contributiva, el objeto de estudio en la realización de la investigación no está de forma expresa en nuestra norma primaria siendo esta la Constitución de la República no obstante si lo reconoce haciéndolo por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y a su vez puede inferirse en el Artículo 131 en su ordinal 6, en cual expresa que le corresponde a la Asamblea Legislativa : "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa".

Por lo que se afirma que la Capacidad Contributiva es un principio jurídico que su naturaleza es doctrinaria, y que se encuentra reconocido implícitamente por nuestra Carta Magna (Constitución de la República), y el cual debe de reflejarse y entenderse como aquella capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Capacidad Contributiva es uno de los elementos más importantes que tienen que reflejar todos los impuestos y se debe de entender dicho principio como la potencialidad del sujeto pasivo, derivándose del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago. En consecuencia, constituye un elemento muy indispensable para que exista dicho tributo para eso es de tomarse en cuenta la causa o justificación que el legislador prevé para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos.

La Capacidad Contributiva tiene su nacimiento con la corriente Italiana siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de dicho principio el cual se pone de manifiesto por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público⁶⁷.

Para Jarach, Capacidad Contributiva es la potencialidad de poder contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular, así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la ley es la propia de Capacidad Contributiva.

En palabras más claras, que al ser la Capacidad Contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la misma.

3.1 Concepto de capacidad contributiva

Dicho principio es objeto de estudio para diversos doctrinarios, algunos de los conceptos que son más destacados y estos a su vez tratan de definir tal

⁶⁷ Eulogio Flores Ayala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 8ª ed. (México: Editorial Porrúa, 1985), 140.

principio entre ellos tenemos a Calvo Nicolau, para él Capacidad Contributiva es aquella posibilidad real que una persona tiene de compartir sus bienes con el Estado⁶⁸, lo anteriormente mencionado se debe de entender que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan contribuir al sostenimiento del gasto público.

Para Calvo Ortega, Capacidad Contributiva debe de entenderse como "la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por otra parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo en la relación jurídico tributaria.⁶⁹ Es decir, que la Capacidad Contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el mismo Estado.

Además García Bueno, citando a la doctrina italiana⁷⁰ este menciona que Capacidad Contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de la imposición.

Por tanto dicho principio como un presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe basarse en él mismo. Es decir, que todo impuesto se establecerá en base a la Capacidad Contributiva del sujeto pasivo, de modo que desde una perspectiva generalizada solo serán contribuyentes aquellos quienes verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Fernández Sagardi, por su parte manifiesta que en materia de impuesto sobre la Renta se puede decir que Capacidad Contributiva es la situación

⁶⁸ Tratado de Impuesto Sobre la Renta, 2ª ed. (México, 1999), 414.

⁶⁹ Rafael Calvo Ortega, Curso de Derecho Financiero I. y Derecho Tributario Parte General, 8ª ed. (Madrid: Editorial Civitas, 2004) 83.

⁷⁰ Marco Cesar García Bueno, *El Principio de Capacidad Contributiva: Criterio Esencial para una Reforma Legal*. Tomo XVII, (México: Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia, 2000), 140.

económica que refleja una capacidad real de pago. En un impuesto al ingreso o en el caso la renta se debe atender a la capacidad de pago, no solo a la capacidad económica, ya que esta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.⁷¹

Oswaldo Humberto Soler, principio de Justicia Capacidad Contributiva es uno de los postulados más antiguos que se han desarrollado junto con el avance de la teoría de la Hacienda Pública. Se le identifica con la igualdad y la equidad en la tributación, de ahí que se empleen estos términos indistintamente para identificarlo. Preferimos adoptar la denominación de principio de justicia por ser comprensiva tanto de la equidad en cuanto de la igualdad, y además, en razón de que incluimos en su conceptualización otros valores que son inherentes a su contenido y que, a veces, suelen tratarse por separado como desprendimiento del principio general, otorgándose a aquellas categoría de postulados independientes, cuando, en nuestra opinión, son todos ellos distintos objetivos del mismo principio.⁷²

Así, el postulado de justicia procura, básicamente:

- a) Generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social.
- b) Que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.

⁷¹ Augusto Fernández Sagardi, *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto sobre la Renta: El Mercado de Valores Año LIX*. SICCO, (México: 1999), 23.

⁷² Soler, *Derecho Tributario Económico Constitucional Administrativo Penal*, 156.

- c) Que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebrantado individual sea similarmente impuesto gravoso para cada persona.

Este triple objetivo del postulado ha inducido a algunos autores a considerar a cada uno de ellos un diferente principio, pero participando de los tres de un postulado superior de justicia tributaria.

Capacidad Económica es un concepto netamente jurídico que este se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiéndose este como la cantidad de los bienes y derechos que exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial se toman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos por lo tanto la Capacidad Económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se toma como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal, en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva es identificado como con lo que puede llamársele un haber patrimonial calificado.⁷³

Al referirse a Capacidad Contributiva hace referencia a la aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Cabe advertir que "Capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que esta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digna por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar

⁷³ Enrique Calvo Nicolau, Tratado de Impuesto Sobre la Renta. Tomo I. (México: Editorial Themis, 1999), 405-414.

una vida digna. Al respecto, Spisso, expone: " no toda situación económica posee aptitud para ser gravada como tributo, sino solo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo.⁷⁴

En ese sentido, esta Sala de lo Constitucional de nuestra Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia emitida en el recurso de amparo marcado con el número 455-2007, hace referencia a la aplicación del principio de capacidad contributiva, la cual literalmente dice:" advierte que, en concordancia con lo sostenido por la parte actora efectivamente existen, a la fecha, varios precedentes jurisprudenciales que versan precisamente sobre el análisis constitucional de normas tributarias similares a la que la impetrante estima le causa agravio en su esfera particular -dado su carácter de norma autoaplicativa-, específicamente, las sentencias de amparo pronunciadas a las nueve horas del 12/IV/2005, a las trece horas con cuarenta y siete minutos del día 06/III/2006 y a las trece horas con cincuenta y nueve minutos del 15/XI/2006 en los procesos ref. 545-2003, 646-2004 y 386-2005, respectivamente.

En consecuencia, el análisis de la pretensión hoy planteada deberá circunscribirse al siguiente orden: 1) Examinar: "Según el principio de capacidad económica, están obligados a contribuir al sostenimiento del Estado las personas que tengan capacidad económica para soportar las cargas que ello representa. Ahora bien, es usual equiparar la capacidad económica de una persona con la titularidad de riqueza o con la disponibilidad de medios económicos, de tal manera que este principio exige no sólo la participación en el sostenimiento de los gastos públicos por quien tenga la capacidad de pago suficiente, sino que, además, esa participación se establezca en función de su respectivo nivel económico, en el sentido que

⁷⁴ Ibíd. 253- 254.

quien tenga capacidad económica superior contribuya en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior.

Lo anterior implica que el legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar aquellos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica; y no puede elegir como hechos significativos, a la hora de repartir la carga tributaria, situaciones que no tengan significado económico.”⁷⁵

3.1.2 Análisis del hecho generador

Se entiende como hecho generador o hecho imponible citando a Villegas como: “el acto, conjunto de actos, situación, o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal⁷⁶”. En nuestra legislación Tributaria en su artículo 58 se define Hecho Generador como: " el hecho generador es el presupuesto establecido en la Ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Ahora bien según la Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango en el Título Capítulo 1, define lo que se entenderá por hecho generador de la siguiente manera: " se establece como hecho generador, toda actividad económica que se desarrolle en el municipio, de acuerdo a la clasificación siguiente:

SECTOR COMERCIAL: se incluye este sector a todos los contribuyentes dedicados a actividades relacionadas con la compra y venta de mercaderías, de todo tipo de bienes muebles e inmuebles tangibles e intangibles.

⁷⁵ Capacidad contributiva, Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 455-2007 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010).

⁷⁶ Villegas, *Curso de Finanzas*, 348.

SECTOR INDUSTRIAL: se incluye en este sector a todos los contribuyentes dedicados a actividades relacionadas con la extracción o producción de materias primas o a la transformación de estas en productos semi terminado, y terminados, incluyendo la producción artesanal.

SECTOR AGROPECUARIO: se incluyen en este sector a todos los contribuyentes dedicados a actividades relacionadas con la agricultura, ganadería y otras actividades agropecuarias.

SECTOR FINANCIERO : se considerara en este sector a todo aquel contribuyente que realice actividades financieras, incluyendo en este sector a las instituciones del sistema financiero nacional y extranjero, la bolsa y corredoras de valores, personas natrales o jurídicas que se dediquen al ahorro crédito, al cambio de moneda, aseguradoras, afianzadoras, montepíos y casa de empeños; así como las demás actividades de carácter financiero, contempladas por la actividad gubernamental o contenidas en la clasificación de actividades económicas elaborada por el Ministerio de Hacienda.

SECTOR DE SERVICIOS: se incluye en este sector las actividades realizadas por personas naturales y jurídicas que satisfacen alguna necesidad y que no consisten en la producción de bienes naturales.⁷⁷

3.1.3 Elementos del hecho generador

Elemento objetivo. Consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente.⁷⁸

⁷⁷ Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1977).

⁷⁸ Polo Flores, *Derecho Financiero y Tributario* Flores 4^a ed. (Perú: Editorial Justo Valenzuela, 1992) ,76.

Elemento subjetivo. Referido a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador. Al dar nacimiento a la obligación tributaria, el hecho imponible determina cuál va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de la misma. Este elemento, consiste en brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que están relacionados con las circunstancias objetivas descritas en la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo.

Sujeto activo. Es el ente público acreedor del tributo, a quien la ley le ha conferido dicha atribución.

Sujeto pasivo. Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Aquél obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales.

Elemento espacial. Constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en la misma. Este elemento nos permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación.

Elemento temporal. Es el que nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, ya que en el momento en que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.⁷⁹

⁷⁹ *Ibíd.* 76-77.

3.1.4 Tasa o alícuota

Concepto: La mayoría de autores coinciden en que la tasa es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos.

Así, en una primera aproximación para llegar al concepto de tasa se le compara con el impuesto. La tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles. Mientras el impuesto, en cambio, lo hacía en el de los indivisibles de esta definición de índole económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica basada en los principios de Capacidad Contributiva y de equivalencia.

Dicho en otros términos expresa Sainz de Bujanda "el impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza- patrimonio y renta- de los sujetos, en tanto en que la tasa deberá cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura. Afinando más el razonamiento dentro de una escrupulosa técnica jurídica se llegó a esta conclusión: el impuesto se paga por el contribuyente sin contra prestación por parte del ente público, en tanto que la tasa si origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio".

Sin embargo, como se mencionó anteriormente, el termino *contraprestación* ha sido criticado por ser propio de las relaciones contractuales y los tributos son prestaciones- lege.⁸⁰

⁸⁰ Guillermo Nuñez Perez, *Hecho Imponible, No Sujeción y Exención*. (Madrid, 1991), 249-250.

Pérez de Ayala y González, proporciona una definición de la tasa exponiendo que se trata de: “aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la autorización del dominio público, la prestación de un servicio público o la relación por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.”⁸¹

Según indica Manuel Morselli, citado por Erick Santiago⁸², tasa es: “la compensación particular a una entidad pública para un servicio que éste le preste a su pedido; servicios que aunque unilateralmente considerada procura un beneficio particular al que lo pide.”

Alícuota: se usa para representar la parte o proporción fijada por la ley para la determinación de un derecho, Impuesto u otra obligatoriedad tributaria.

El término alícuota deriva del latín *aliquot*. Se trata de un adjetivo que alude a aquello que resulta proporcional: es decir, que se vincula a una proporción (la correspondencia que existe entre las partes de algo o entre dichas partes y el todo).

El uso más habitual del concepto de alícuota se vincula a la parte alícuota, que se encarga de medir con exactitud al todo (el todo se divide en partes iguales). Una alícuota, por lo tanto, es una parte del total.

La idea de alícuota se emplea con frecuencia en el terreno de la economía, más precisamente en lo que está relacionado con los impuestos o tributos. Las alícuotas son proporciones que se establecen a través de leyes para determinar una obligación de tipo tributaria.⁸³

⁸¹ Juan Pérez de Ayala et al, *Curso de Derecho Tributario*. 2ª ed. Tomo I, (España: Editoriales de Derecho reunidas, 1978), 188.

⁸² Erick Gustavo Santiago de León, *Derecho Financiero*, (Guatemala: editorial SR, 2007), 136.

⁸³ Apuntes, <http://www.encyclopedia.jurídica.definiciondealicuota>.

Según nuestra legislación en el artículo 63 del Código Tributario define Tasas o alícuotas como: "son las proporciones establecidas en las leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar. (54 y 75 LIVA; 37 LISR).⁸⁴

3.1.5 Fórmula para calcular el impuesto municipal

Según el artículo 11 de la Ley de Impuestos a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango, se determinan las tablas con las cuales se calculara mensualmente las tarifas a cobrar para los respectivos impuestos en los literales que rezan de la manera siguiente:

a) actividades económicas dedicadas al comercio, financiera y prestación de servicios de cualquier naturaleza, industriales y agropecuarias con activos de hasta ocho mil setecientos colones ₡8750.00 (\$1.000.00), pagaran una cuota fija de ₡13.13 (\$ 1.50).

b) Actividades económicas dedicadas al comercio, financiera y prestación de servicios con activos mayores de ocho mil setecientos cincuenta colones ₡8750.00 (\$1.000.00), pagaran una cuota fija de ₡13.13 (\$ 1.50), más ₡1.20 (\$ 0.13), por cada millar o fracción de millar que excedan ₡8750.00 (\$1.000.00).

c) actividades económicas dedicadas al sector industrial y agropecuario pagaran de acuerdo a la siguiente tabla:

⁸⁴ Código Tributario de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000), artículo 63.

Fórmula para el cálculo del impuesto municipal.

BASE IMPONIBLE	TARIFA
De ¢8750.01 (\$1.000.00), hasta ¢50.00.00 (\$5,714.28).	¢13.13 (\$1.50) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar o fracción de millar que exceda de ¢8,750.00
De ¢50,000.01 (\$5,714.28) hasta ¢100.000.00 (\$ 11,428.57).	¢17.99 (\$2.05) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar o fracción de millar que exceda ¢50,000.01 (\$5,714.28).
De ¢100.00.01 (\$11,428.57) hasta ¢250,000.00 (\$ 28,571.42)	¢35.97 (\$4.11) mas ¢0.10 (0.01) por millar o fracción de millar que exceda de ¢1,00.000.00 (\$11,428.57).

De ¢250,000.01 (\$ 28, 571.42) hasta ¢500, 000.00 (\$57,142.85)	¢79.67 (\$9.10) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar que exceda de ¢250,000.00 (\$28,571.42)
De ¢500,000.01 (\$57,142.85) hasta ¢1,000,000.00 (\$114,285.71)	¢145.94 (\$16.67) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar o fracción de millar que exceda de ¢500,000.00 (\$57,142.85)
De ¢1,000,000.01 (\$114,285.71) hasta ¢2,000,000.00 (\$228,571.42)	¢266.81 (\$30.49) mas ¢0.10 (\$ 0.01) por millar que exceda de ¢1,000,000.00 (\$ 114,285.71)
De ¢2,000,000.01 (\$228,571.42) hasta ¢4,000,000.00 (\$475,142.85)	¢459.42 (\$52.50) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar o fracción de millar que exceda de ¢4,000,000.00 (\$475,142.85)
De ¢8,000,000.01 (\$914,285.71) en adelante	¢1,369.66 (\$156.53) mas ¢0.10 (\$0.01) por millar o fracción de millar que exceda de ¢8, 000,000.00 (\$914,285.71).

Fuente: Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango.

Todas las cantidades expresadas en este artículo han sido establecidas en colones y dólares de los Estados Unidos de América.⁸⁵

3.6 Análisis sobre la aplicación del principio de capacidad contributiva si este es o no respetado en relación al hecho generador, tabla y la base imponible

El principio de la capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad. Es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, puesto que para ser obligados a contribuir es necesario poseer un hecho generador del cual se desprenda una base imponible lo cual toma en cuenta la situación económica de cada quién.

Por lo que se afirma que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

Se advierte así que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se

⁸⁵ Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1977).

deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los individuos. Lo que se busca con este principio es que los ciudadanos de un Estado contribuyan a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan. Como dice el tributarista Raúl Barrios Orbegoso.⁸⁶

En el país de El Salvador si bien es cierto la legislación tributaria como en las demás leyes secundarias promulgadas por los diferentes municipios se determina un Hecho Generador y una Base Imponible para el cobro de los impuestos municipales se presume que estos deberán ser reclamados en base al principio de capacidad contributiva pero en la realidad dicho principio es violentado por la misma legislación municipal, ya que el cálculo se hace en base al activo del contribuyente y por lo general el activo del contribuyente refleja solvencia económica que no es la real, en virtud que dentro de los activos se toma en cuenta las deudas que están por cobrar por parte del contribuyente es decir una empresa en sus activos refleja una cantidad tomando en consideración dinero que materialmente aún no ha entrado a su capital sino más bien es una cuenta por cobrar que posee la empresa pero se da el caso que esa deuda nunca fue cancelada a esa empresa y el impuesto ya fue cobrado, tomando en consideración ese capital aun no habido ante lo cual la municipalidad jamás hará el reembolso respectivo y mucho menos una reducción en el impuesto no obstante habiendo probado el contribuyente en este caso la empresa que ese dinero que se tomó como activo nunca ingreso a su capital por tanto a todas luces se vulnera el principio de Capacidad Contributiva sobre la Base Imponible y el Hecho Generado.

⁸⁶Raúl Barrios Orbegoso. Dirección de informática Académica (DIA) Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).

CAPITULO IV

LEGISLACION TRIBUTARIA SALVADOREÑA EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, COMPARADA CON EL DERECHO EXTRANJERO

En este capítulo se abordan las legislaciones de otros países en relación al principio de capacidad contributiva, destacando entre ellos a Costa Rica, Guatemala, España y Chile, en estos países la aplicación de capacidad contributiva es similar a la de El Salvador, ya que va encaminada en la misma idea en cuanto a recaudación de los impuestos en las municipalidades correspondientes, además se plasma la forma que cada país utiliza al momento de aplicar el principio de capacidad contributiva.

4.1 Principio de capacidad contributiva: comparado con el derecho de Costa Rica, Guatemala, España y Chile

En el desarrollo de los capítulos anteriores la importancia de una correcta aplicación del principio de capacidad contributiva a través de las municipalidades, lo cual es paradójico en el sentido que estas no cumplen con un adecuado manejo al momento de imponer los impuestos puesto que hasta este momento hemos podido comprobar que en nuestro país, el principio en mención no se cumple en su totalidad. Cabe destacar que si bien es cierto son las municipalidades o alcaldías las que deben de poner a operar el principio de capacidad contributiva por medio de la contribución existe también otra instancia a la cual se puede acudir cuando la persona no esa conforme con el cobro.

Alberdi, precisaba “que no se puede exigir racionalmente política que no

emane de una Constitución escrita, pero en una Constitución hay dos cosas, primero, los principios, derechos y garantías que forman la base y objeto del pacto de asociación política, y segundo, las autoridades encargadas de hacer cumplir y desarrollar esos principios".⁸⁷

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sostiene que las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, pero que, además, condiciona y modula el deber de contribuir de las personas. En ese sentido, puede afirmarse que el principio aludido actúa como presupuesto y límite de la tributación y que es una exigencia tanto del ordenamiento tributario globalmente considerado como de cada tributo.⁸⁸

4.1.1 Derecho Comparado del ordenamiento jurídico del país de Costa Rica. Constitución

Principio de Capacidad Contributiva: el país en mención con respecto al principio objeto de estudio, es reconocido en su Carta Magna de la siguiente manera:

Artículo 18. "Los costarricenses deben observar la Constitución leyes servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. El principio de capacidad

⁸⁷ Juan Bautista Alberdi, *Ensayo de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana Editorial Sudamericana), 458-459.

⁸⁸ Capacidad Contributiva, Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 18-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012).

contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público, y del principio de igualdad de las cargas públicas".

"El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma. De conformidad con lo anterior, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe hacerse efectiva, de acuerdo con la "capacidad contributiva o económica", mediante un sistema tributario justo, que debe estar informado por el principio de igualdad.⁸⁹

En el ordenamiento jurídico Costarricense es su máximo tribunal se define el principio de Capacidad Contributiva, así: "de la doctrina a la jurisprudencia constitucional puede entenderse la capacidad contributiva como aquella aptitud de contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza que luego de ser sometidos a valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible".⁹⁰

Asimismo jurisprudencialmente se reconoce como: "La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los

⁸⁹ Constitución Política de Costa Rica (Costa Rica, Asamblea Nacional Constituyente de Costa Rica, 1949).

⁹⁰ Capacidad de Contribuir, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 2001-02657 (Costa Rica, Corte Suprema de Justicia, 2001).

sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición. Con arreglo a dicho principio la capacidad económica el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior.”⁹¹

El extracto citado hace mención al aspecto cuantitativo del principio de capacidad contributiva. En otras palabras, la Sala comprende que la capacidad contributiva es el elemento que determina el monto a tributar. Pero, no se hace mención al elemento cualitativo de la capacidad contributiva.

Ahora bien, así mismo acoge el criterio señalado por la doctrina con respecto a la aptitud cualitativa y cuantitativa de este principio, esto al señalar lo siguiente: “La doctrina entiende a la capacidad contributiva de un sujeto como la fuerza económica que tiene, tanto cuantitativa como cualitativamente, es decir, lo que puede poseer. Debemos entenderla como la fuerza que se tiene para generar algo, en este caso riqueza. Esta capacidad -sigue sosteniendo- debe entenderse como idoneidad efectiva, como la aptitud que se necesita para contribuir y la que no puede quedar reducida a una situación ficticia.”⁹² Tal postura, en este voto, es acogida para fundamentar la existencia de un impuesto a las personas jurídicas por cuanto estas, al poseer un fin de lucro, implican una manifestación de riqueza. Tal situación viene a implicar una aceptación por parte de la Sala, del aspecto cualitativo del principio de capacidad contributiva.

⁹¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 2003-02349 (Costa Rica, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1993).

⁹²Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5749-93 (Costa Rica Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1933).

Además se refiere a los mínimos de renta para la subsistencia, lo cual alude al elemento cualitativo, al determinar un mínimo intocable por ser necesario para subsistir. Finalmente, agrega un elemento importante, la capacidad contributiva del contribuyente se basa en la cuantía de la riqueza sometida a imposición⁹³ por un tributo determinado, apreciable en: "magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición." Por ende, se puede concluir a este punto, que en las anteriores definiciones basadas en la doctrina costarricense coinciden con el criterio de la Sala Constitucional, del país en mención ya que la base esencial del principio de capacidad contributiva es la aptitud para contribuir, ya sea de forma absoluta (contribuir o no) y relativa (el monto a contribuir) basándose en la riqueza sujeta a disposición).

4.1.2 Código de normas y procedimientos tributarios. Código Tributario

En la norma secundaria se establece el Principio de Capacidad Contributiva en el inciso 2º del Artículo 17, el cual literalmente dice:

Artículo 17. "Obligados por deuda propia (contribuyentes) Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria"

Dicha condición puede recaer: a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial; b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

⁹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5749-93 (Costa Rica Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1933).

Artículo 18.-Obligaciones Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el presente Código o por normas especiales.⁹⁴

4.1.3 Código municipal de Costa Rica

En el inciso tercero del artículo 74 del Código Municipal queda en evidencia el principio de capacidad contributiva de las personas tanto físicas o jurídicas ya que la propiedad es una manifestación de capacidad económica puesto que esta se utiliza como criterio objetivo para establecer la cantidad de la obligación a imponer tomando como base también la medida lineal de frente la calle.

Artículo 74. "Por los servicios que preste, la municipalidad cobrará tasas y precios que se fijarán tomando en consideración su costo más un diez por ciento (10%) de utilidad para desarrollarlos. Una vez fijados, entrarán en vigencia treinta días después de su publicación en La Gaceta.

Los usuarios deberán pagar por los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección separada, transporte, valorización, tratamiento y disposición final adecuada de los residuos ordinarios, mantenimiento de parques y zonas verdes, servicio de policía municipal y cualquier otro servicio municipal urbano o no urbano que se establezcan por ley, en el tanto se presten, aunque ellos no demuestren interés en tales servicios.

En el caso específico de residuos ordinarios, se autoriza a las municipalidades a establecer el modelo tarifario que mejor se ajuste a la realidad de su cantón, siempre que este incluya los costos, así como las inversiones futuras necesarias para lograr una gestión integral de residuos en el municipio y cumplir las obligaciones establecidas en la Ley para la

⁹⁴ Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Costa Rica, Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1971), artículo 18.

gestión integral de residuos, más un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo.

Se faculta a las municipalidades para establecer sistemas de tarifas diferenciadas, recargos u otros mecanismos de incentivos y sanciones, con el fin de promover que las personas usuarias separen, clasifiquen y entreguen adecuadamente sus residuos ordinarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley para la gestión integral de residuos.

Además, se cobrarán tasas por los servicios y el mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios.

Los montos se fijarán tomando en consideración el costo efectivo de lo invertido por la municipalidad para mantener cada uno de los servicios urbanos.

Dicho monto se incrementará en un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo; tal suma se cobrará proporcionalmente entre los contribuyentes del distrito, según el valor de la propiedad. La municipalidad calculará cada tasa en forma anual y las cobrará en tractos trimestrales sobre saldo vencido.

La municipalidad queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente, que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar cada tasa."⁹⁵

4.2 Derecho Comparado del Ordenamiento Jurídico del país de Guatemala

Constitución

El principio objeto de estudio, aparece consagrado en muchos textos constitucionales desde el siglo XIX y aún sigue existiendo dentro de las

⁹⁵ Código Municipal (Costa Rica, Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1998), artículo 243.

constituciones de los diversos Estados. En Guatemala se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la Republica, el cual literalmente dice: "principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de Capacidad de Pago."⁹⁶

Según con dicho principio es de suma relevancia a ser una aclaración interpretativa en los conceptos de capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva.

Para Giulliani Fonrounge la capacidad jurídica tributaria es "la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con presencia de la cantidad de riqueza que se posea", en cambio la capacidad contributiva es "aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente al integrante pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, que la capacidad de pago es la capacidad económica que tiene todo contribuyente para poder pagar impuesto."⁹⁷

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Código Tributario, regula en su Artículo 14 la definición legal de obligación tributaria y expone: "Artículo 14.- Concepto de Obligación tributaria. Obligación Tributaria es el vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente".

⁹⁶ Constitución Política de la Republica Guatemala (República de Guatemala, 1993).

⁹⁷ Carlos María Giulliani Fonrounge, *Manual de Derecho Financiero* (Argentina: Editorial Depalma, 1970), 368.

4.2.1 Código tributario de Guatemala

El Principio de Capacidad Contributiva, en la legislación secundaria no se encuentra expresamente, pero en el artículo 16 del Código Tributario aparece contemplado y deja claro que no se verá afectada la economía del o los contribuyentes al momento de determinar el impuesto dicho artículo manifiesta lo siguiente:

Por su parte, el Artículo 16 del mismo cuerpo legal, estipula. “La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por las circunstancias relativa a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador, o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto del hecho legal y no se trate de tributos documentados”.⁹⁸

4.2.2 Código municipal de Guatemala

Las municipalidades de Guatemala según el artículo 72 de su legislación secundaria determina el principio de capacidad contributiva de forma clara puesto que garantiza a los contribuyentes los cobros de los diferentes tributos de forma equitativa de manera que no se vea afectado el patrimonio económico de estos, dicha disposición legal expresa lo siguiente:

Artículo 72. "Servicios públicos municipales. El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y

⁹⁸ Código Tributario de la República de Guatemala (Guatemala, El Congreso de la República de Guatemala, 1991), artículo 16.

mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicio".⁹⁹

4.3 Derecho comparado del ordenamiento jurídico del país de España.

Constitución

La Constitución Española contempla el Derecho Tributario en el Artículo 31, en el cual dice de la siguiente manera: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirados en los principio de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público como regula la ley.¹⁰⁰

En España el principio de capacidad contributiva es conocido como el de capacidad económica no obstante el último aparece desde el "Fuero Español" no es, sino hasta 1978, en la que se determina como realmente el límite de la potestad tributaria del Estado. El constituyente español fue

⁹⁹ Código Municipal de la República de Guatemala (Guatemala: El Congreso de la República de Guatemala, 2002), artículo 31.

¹⁰⁰ Constitución Española (España, Congreso de los Diputados de España, 1978).

influenciado por la vasta experiencia italiana, que estableció en su artículo 53 constitucional, el principio de capacidad contributiva como el límite eficaz de justicia tributaria. Es por ello que surge el establecimiento de dicho principio pero con una denominación distinta: Capacidad Económica.

El sistema tributario que regula es sistema tributario español posee al igual que el principio de capacidad contributiva en una doble vertiente. Por una parte, se constituye en sentido objetivo como justificación de la obligación tributaria. Debido a que limita la actividad legislativa al establecimiento de hechos imposables que denoten una verdadera capacidad económica. Y por otra, se desempeña en el ámbito subjetivo como medida de la imposición, es decir, trasciende en la individualización de la Capacidad Económica.

El principio de capacidad económica no se establece en la Constitución española como criterio único de justicia, sino que su función se encuentra relacionada con otros principios como el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Todos deberán de funcionar de manera armónica para intentar realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.

Un aspecto importante a destacar es que no puede escapar a la vista es que el alcance de la máxima de justicia, en la constitución española, no se limita sólo el ámbito de los ingresos sino que también se extiende al de los egresos.

Así en un primer momento se trata de salvaguardar los derechos de los contribuyentes mediante el establecimiento de tributos justos. Pero eso, en opinión del constituyente español, no basta para acceder a un óptimo nivel de justicia; por lo que además, los recursos obtenidos deberán tener también una justa utilización. De modo que observa la regulación tanto del ingreso como de los gastos públicos. No solo se trata de establecer tributos justos sino de garantizar que se utilicen para satisfacer las necesidades reales del ente público.

Esa valoración de justicia sobre la relación ingreso-gasto, resulta benéfica para generar un ambiente de confianza entre los contribuyentes y el Estado.

Ante la percepción de tributos justos y la garantía de que se hará buen uso de los recursos obtenidos a través de ellos, el contribuyente no objetará el pago de los impuestos y se evitara así fenómenos como el de evasión y elusión fiscal que tanto daño causa en el desarrollo económico, social y político de una nación.

4.3.1 Código de legislación tributaria de España

El país en mención pone de manifiesto la norma secundaria lo que en realidad sería la aplicación del Principio de Capacidad Contributiva lo cual establece de la siguiente manera:

Artículo 8. "Principio de capacidad económica. En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas."¹⁰¹

4.3.2 Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas. (España)

En este ordenamiento secundario se pone de manifiesto los lineamientos que se tomarán en cuenta para una buena aplicación de las tasas para que no sea de manera arbitraria y sea de beneficio a quien califique y tenga el estatus legal de sujeto de obligación para la contribución, lo que manifiesta en su artículo 71 de la siguiente manera:

¹⁰¹ Código de Legislación Tributaria (España: Asamblea Constituyente, 1998), artículo 8.

Artículo 7.1. "Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concorra cualquiera de la circunstancia siguiente: ¹⁰²

- a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: -Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. -Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades.

3. El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el costo de dichos servicios o actividades.

¹⁰² Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (España: Departamento de Derecho Político).

4. Para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita".

4.4 Derecho Comparado del Ordenamiento Jurídico del país de Chile

Constitución

En el texto constitucional del referido país, consagra la capacidad contributiva en el artículo 19 N°20, en el cual se expresa que garantiza a todas las personas: "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas."

La capacidad contributiva en nuestra constitución (reconocida por el Tribunal Constitucional Chileno), está dada en que el tributo debe ser en proporción a las rentas o progresión o forma que fije la ley. Por lo mismo, no puede haber impuesto sin renta, como no puede haber proporción ni progresión sin renta de acuerdo a la Constitución. De este modo, no puede existir impuesto sin el hecho económico renta del contribuyente, en la forma que establezca la Ley, por mandato constitucional.

Por tanto, debe haber una relación entre el hecho gravado y el contribuyente, que de origen a la obligación tributaria. No puede ser una mera ficción legal como lo intenta la ley al indicar el criterio de la atribución, puesto que no se ha devengado, no se tiene título o derecho no sujeto a condición, solo existe una mera expectativa o derecho eventual.

Los Profesores Evans indican al respecto que: "El contenido del debate (en la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución o Comisión Ortúzar) permite afirmar que la igualdad tributaria resulta ser una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todas las personas son iguales, en aquella

no todas son iguales ante la ley del tributo. En efecto, es la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales. De lo expuesto resulta que las personas, en materia tributaria, tienen importancia en cuanto exista relación entre ellas y sus capacidades contributivas; además, los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades. Por ello, no repugna al principio constitucional la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que estos respondan a discriminaciones fundadas en las capacidades contributivas.”¹⁰³

Por su parte, en la Constitución Española de 1978 se reconocen los mismos principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en su artículo 31: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

4.4.1 Código Tributario de Chile

A continuación se pondrá de manifiesto en la legislación Chilena, la regulación para la recolección de los impuestos estableciendo y especificando las reglas que se deben de cumplir en relación al sujeto pasivo y lo expresa de la siguiente manera:

Disposiciones varias

Artículo 21. "Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean

¹⁰³ Evans Cuadra, et al, Los Tributos ante la Constitución, 4ª ed. (Santiago, Chile: Editorial Jurídica, 1997), 80.

necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sea fidedigno. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero."¹⁰⁴

Artículo 22. "Si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga."

Artículo 23. "Las personas naturales sujetas al impuesto a que se refieren los números 3º, 4º y 5º del artículo 20º de la Ley de la Renta, cuyos capitales destinados a su negocio o actividades no excedan de dos unidades tributarias anuales, y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional de una unidad tributaria anual, podrán ser liberados de la obligación de llevar libros de contabilidad completa.

¹⁰⁴ Código Tributario (Chile: Decreto Ley nº 830 sobre Código Tributario Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 30 de julio de 1998.), artículo 21.

No podrán acogerse a este beneficio los contribuyentes que se dediquen a la minería, los agentes de aduana y los corredores de propiedades.

En estos casos, la Dirección Regional fijará el impuesto anual sobre la base de declaraciones de los contribuyentes que comprendan un simple estado de situación activo y pasivo y en que se indiquen el monto de las operaciones o ingresos anuales y los detalles sobre gastos personales.

La Dirección Regional podrá suspender esta liberación en cualquier momento en que, a su juicio exclusivo, no se cumplan las condiciones que puedan justificarla satisfactoriamente.

Asimismo, para los efectos de la aplicación de la ley sobre Impuesto a la Renta, la Dirección Regional podrá, de oficio o a petición del interesado y a su juicio exclusivo, por resolución fundada, eximir por un tiempo determinado a los comerciantes ambulantes, de ferias libres y propietarios de pequeños negocios de artículos de primera necesidad o en otros casos análogos, de la obligación de emitir boletas por todas sus ventas, pudiendo, además, eximirlos de la obligación de llevar el Libro de Ventas Diarias.

En estos casos, el Servicio tasará el monto mensual de las ventas afectas a impuesto".

4.4.2 Ley orgánica municipal Chile

En la norma secundaria se establece la forma a imponer dicho impuesto tomando en consideración a las disposiciones que regula el Código Tributario especificando de manera clara los parámetros a seguir que en la presente Ley lo expresa de la siguiente forma:

Artículo 27." La unidad encargada de administración y finanzas tendrá las siguientes funciones:

- a) Asesorar al alcalde en la administración del personal de la municipalidad,
y
- b) Asesorar al alcalde en la administración financiera de los bienes municipales, para lo cual le corresponderá específicamente:
- 1) Estudiar, calcular, proponer y regular la percepción de cualquier tipo de ingresos municipales;
 - 2) Colaborar con la Secretaría Comunal de Planificación en la elaboración del presupuesto municipal;
 - 3) Visar los decretos de pago;
 - 4) Llevar la contabilidad municipal en conformidad con las normas de la contabilidad nacional y con las instrucciones que la Contraloría General de la República imparta al respecto;
 - 5) Controlar la gestión financiera de las empresas municipales¹⁰⁵;
 - 6) Efectuar los pagos municipales, manejar la cuenta bancaria respectiva y rendir cuentas a la Contraloría General de la República, y
 - 7) Recaudar y percibir los ingresos municipales y fiscales que correspondan.

¹⁰⁵ Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades (Chile: Texto refundido según D.F.L. de Interior N° 2 /19.602 de 13.10.99.- D.O. 11.01.2000.- Incluye modificaciones introducidas por Art. 4° de la ley N° 19.653.- D.O. 14.12.99 y Art. Único de la ley N° 19.698.- D.O. 30.09.2000) 1999.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Como en toda investigación deben generarse conclusiones y recomendaciones en las cuales se ha dado a bien, enfocarlas en la administración de las municipalidades haciendo de su conocimiento la posibilidad de la eficacia al momento de aplicar el principio de capacidad contributiva

5.1 Conclusiones

Según el tema objeto de estudio en nuestra investigación, se ha concluido que el principio de Capacidad Contributiva es inaplicado en todo nuestro territorio nacional, ya que el impuesto aplicado tanto a personas jurídicas como a personas naturales no existe proporcionalidad ya que la base imponible reflejada no es la real al capital que se posee.

Se concluye que si existiese por parte de las municipalidades un estudio propiamente técnico para verificar y controlar tanto ingresos como egresos de las personas ya sean estas naturales o jurídicas se podría dar una justa aplicación de dicho principio al momento de determinar el tributo.

Como grupo se ha llegado a la conclusión que al momento de tomar en cuenta los activos únicamente no se está reflejando en si la Capacidad Contributiva o Capacidad Económica de la Empresa puesto que muchas veces dentro de esos activos se encuentran deudas por cobrar por parte de estas y al momento de imponer el impuesto se cobra aun estas deudas que se genera que no han sido pagadas en su totalidad por terceros, lo cual que

por mandato de ley tienen que ser pagadas pero el caso estas jamás son canceladas la empresa refleja perdidas y esto la municipalidad no retribuirá.

5.2 Recomendaciones.

Ya expuestas las Conclusiones se elaborara una serie de recomendaciones que como grupo de ha investigado se plantean para nutrir un poco más lo investigado.

Que la aplicación del Principio de Capacidad Contributiva en los impuestos Municipales, ya que este no es reconocido de manera expresa en la Constitución Salvadoreña sino lo hace de manera implícita no obstante la aplicación del principio objeto de estudio no debe de aplicarse de manera arbitraria siendo una buena alternativa la de una reforma de manera general para la recaudación de impuestos.

Que se haga una calificación de los efectos de la incorporación de la eficacia de Capacidad Contributiva en relación a la forma de la recaudación de los impuestos ya sea que tenga su intervención personas naturales o personas jurídicas y que la aplicación correcta sea extensiva a todos aquellos que se hacen parte de las cargas del estado.

Que las normas y reglas establecidas para la aplicación de dicho principio sean totalmente respetadas al momento de la aplicación para la recaudación de los impuestos y que se conozca los señalamientos que hace la Sala de lo Constitucional para dicha aplicación.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

Amorós Dorda, Francisco Javier. 1970. *Principios del Derecho Tributario.* Madrid, España.

Arrijo Vizcaino, Adolfo, 2004. Derecho Fiscal. 18ª ed. México Editorial Themis.

Barberena, Santiago Ignacio, 1969. Historia de El Salvador y la Época Antigua de la Conquista

Bertrand Galindo, Francisco y otros. 1996. Manual de Derecho Constitucional. Tomo II. El Salvador: Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia.

Browinig, David, 1987. La Tierra y el Hombre. El Salvador, San Salvador.

Calvo, Nicolau Enrique 1999. Tratado de Impuesto Sobre la Renta. México: Themis.

Calvo Ortega, Rafael, 2004. Curso de Derecho Financiero I. y Derecho Tributario Parte General, 8ª ed. Madrid: Editorial Civitas.

Espinosa, José Alberto. 2004. Manual de Derecho Tributario. 2ª ed. Córdoba.

Evans de la Cuadra, Enrique y otros. 1997. Los Tributos de la Constitución. Santiago de Chile: Editorial Jurídica

Flores, Polo. 1992. Derecho Financiero 4ª ed. Perú: Editorial Justo Valenzuela.

Gamero Casado, Eduardo y Pérez José María. Manual. Básico de Derecho Administrativo 12ª ed. Editorial Tecnos, 1999.

García Vizcaíno, Catalina. 2004. Derecho Tributario, Parte General. Tomo I. Buenos Aires.

García Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, 18ª ed. (México: Editorial Themis, 2004).

García Bueno, Marco Cesar. 2000. El Principio de Capacidad Contributiva Tomo XVII. México: Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia.

García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomas, Ramón. Curso de derecho administrativo 13ª ed. Madrid.

Jarach, Dino. 1969. El Hecho Imponible Derecho Tributario. 3ª ed. Buenos Aires.

Martin Queralt, Juan y otros. 1978. Curso de Derecho Tributario Tomo I. España.

Sainz de Bujanda, Fernando. 1995. Estado de Derecho y Hacienda. Madrid: Editorial Instituto de Estudios Políticos.

Soler, Osvaldo Humberto. 2005. Derecho Tributario Económico Constitucional, Sustancial Administrativo Penal, 2ª ed. Ampliada. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Villegas, Héctor Belisario. 2007. Curso de Finanzas. 9ª ed. Buenos Aires

FUENTES LEGISLATIVAS

Constitución de la República De El Salvador, 1983. Decreto Constituyente N°38 de 15 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial. N° 234, Tomo N°281. El Salvador.

Ley de Impuesto a la Actividad Económica del Municipio de Soyapango, (El Salvador: Asamblea Legislativa, 1977).

Constitución Política de Costa Rica, (Costa Rica, Asamblea Nacional Constituyente de Costa Rica, 1949).

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Costa Rica, Asamblea Legislativa de Costa Rica, 1971).

Constitución Política de la Republica Guatemala, (República de Guatemala, 1993).

Código Tributario de la República de Guatemala, (Guatemala, El Congreso de la República de Guatemala, 1991).

Código Municipal de la República de Guatemala, (Guatemala: El Congreso de la República de Guatemala, 2002).

Código de Legislación Tributaria, (España: Asamblea Constituyente, 1998).

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (España: Departamento de Derecho Político).

Código Tributario, (Chile: Decreto Ley nº 830 sobre Código Tributario Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 30 de julio de 1998.

Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, (Chile: Texto refundido según D.F.L. de Interior Nº 2 /19.602 de 13.10.99.- D.O. 11.01.2000.- Incluye modificaciones introducidas por Art. 4º de la ley Nº 19.653.- D.O. 14.12.99 y Art. Único de la ley Nº 19.698.- D.O. 30.09.2000) 1999.

FUENTES JURISPRUDENCIALES

Nacionales

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 587-2009, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009).

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 23-98, 1997 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1997).

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia: 455-2007, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2010).

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 18-2012, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012).

Internacionales

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 2001-02657 (Costa Rica, Corte Suprema de Justicia, 2001).

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 2003-02349 (Costa Rica, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1993).

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5749-93 (Costa Rica Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1933).

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 5749-93 (Costa Rica Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 1933).

DICCIONARIO

Cabanellas de Torres, Guillermo. 2006. Diccionario Jurídico Elemental, 18ª ed. Buenos Aires: Editorial Heleista.

FUENTES ELECTRÓNICAS

Pérez Corto, Julián. 2015. Definición de Alícuota. Disponible en <http://www.encyclopedia-juridica/derecho-administrativo>.