

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2010  
PLAN DE ESTUDIO 1993



EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO  
SALVADOREÑO

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:  
**LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

LUIS FERNANDO ORTIZ ALFARO

ELIAS ABEL RAMIREZ

NORMA LISSETTE PALACIOS CIDEOS

LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010.

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ

SECRETARÍA GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMENEZ

FISCAL GENERAL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO EUGENIO TÉVEZ CASTILLO

DOCENTE DIRECTOR DEL SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

A nuestro amado Dios por ser nuestro guía y ayudador a lo largo de toda nuestra vida y de la Carrera, y por permitirnos lograr este triunfo que es parte del éxito de nuestras vidas.

A nuestras familias especialmente a nuestros padres por todo el apoyo incondicional que nos han brindado desde siempre y en el transcurso de nuestros estudios, a quienes dedicamos este logro.

También lo dedicamos a nuestros amigos y amigas que siempre y de alguna manera nos apoyaron en la carrera, nos dieron los ánimos necesarios para continuar y nos enseñaron a ser mejores personas, mejores amigos y mejores profesionales.

A nuestro asesor de tesis Lic. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO, quien nos facilitó la presente investigación, por su responsabilidad y amabilidad de revisar nuestro trabajo puntualmente y estar siempre cuando lo necesitábamos; así también al Lic. Samuel Merino González que además de ser un amigo nos apoyó incondicionalmente en la elaboración de nuestro trabajo como asesor metodológico.

A todos los lectores que en más de alguna ocasión consultaran nuestro trabajo, para su enriquecimiento académico.

Los Autores

## ÍNDICE

INTRODUCCION .....	i
CAPITULO 1 .....	1
ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	1
1.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	1
1.1.1 Grecia .....	2
1.1.2 Roma .....	2
1.1.3 El Reino Visigodo En España .....	3
1.1.4 Edad Media.....	4
1.1.5 Edad Moderna .....	5
1.1.6 El Salvador .....	7
1.2 Origen y Evolución del Derecho Tributario.....	9
1.3 Concepto de Derecho Tributario.....	12
1.4 Contenido del Derecho Tributario: General y Especial.....	15
1.5 División del Derecho Tributario.....	16
1.5.1 Derecho Tributario Material .....	17
1.5.2 Derecho Tributario Formal.....	17
1.5.3 Derecho Tributario Constitucional.....	18
1.5.4 Derecho Tributario Procesal.....	19
1.5.5 Derecho Tributario Penal.....	20
1.5.6 Derecho Tributario Internacional.....	21
1.6 Autonomía del Derecho Tributario.....	21
1.7 Fuentes del Derecho Tributario.....	25
1.7.1 La Constitución.....	25
1.7.2 Los Tratados Internacionales.....	26
1.7.3 La Ley.....	28
1.7.4 Decreto-Ley .....	30

1.7.5 Los Reglamentos .....	30
CAPITULO 2	
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. ....	32
2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD. ....	34
2.1.1 Desarrollo Histórico.....	35
2.1.2 Legalidad como Principio Constitucional. ....	36
2.1.3 Principio de Legalidad Tributaria. ....	38
2.1.4 Principio de Legalidad y Reserva De Ley. ....	41
2.1.5 Conclusiones Del Principio de Legalidad.....	44
2.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	46
2.2.1 Concepto de capacidad contributiva. ....	48
2.2.2 Otras consideraciones sobre la capacidad contributiva. ....	52
2.2.3 Relación con otros principios constitucionales.....	56
2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	57
2.3.1 Antecedentes generales históricos. ....	58
2.3.2 Significados del Principio de Igualdad. ....	62
2.3.3 Igualdad como principio Jurídico Tributario. ....	64
2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD. ....	72
2.4.1 Antecedentes y Evolución.....	74
2.4.2 La Exención como límite al principio de generalidad. ....	75
2.4.3 Interpretación de las Exenciones. ....	82
2.4.4 Justificación de las exenciones o beneficios fiscales.....	83
2.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	87
2.5.1 Definiciones del principio de proporcionalidad.....	88
2.5.2 El Principio de proporcionalidad en El Salvador. ....	90
2.5.3 Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado. ....	100
2.6 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. ....	101
2.6.1 Antecedentes Históricos. ....	101
2.6.2 Principio de Progresividad y Relación con otros Principios. ....	103

2.6.3 Principio de Progresividad Tributaria. ....	105
2.6.4 Fundamentación en la Legislación Nacional.....	109
2.7 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	109
2.7.1 Aplicación del principio de no confiscatoriedad. ....	111
2.7.2 Jurisprudencia. ....	114
CAPITULO 3	
PRINCIPIOS LEGALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. ....	121
3.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA. ....	122
3.1.1 Evolución del Concepto de Justicia. ....	123
3.1.2 Definición de Justicia. ....	126
3.1.3 Justicia Tributaria.....	129
3.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA. ....	132
3.2.1 Antecedentes y Evolución.....	133
3.2.2 Seguridad Jurídica como fin del Derecho. ....	134
3.2.3 Contenido de la Seguridad Jurídica. ....	137
3.2.4 Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario.....	139
3.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	142
3.3.1 Antecedentes históricos.....	143
3.3.2 Equidad en el Derecho Tributario. ....	144
3.3.3 Teorías del Principio de Equidad. ....	147
3.4 PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD. ....	148
3.4.1 Antecedente histórico. ....	149
3.4.2 Razonabilidad. Definición y desarrollo.....	150
3.4.3 Ámbito constitucional y relación con otros principios. ....	153
3.5 PRINCIPIO DE ECONOMIA.....	155
3.5.1 Definición de economía. ....	156
3.5.2 Principio de Economía Tributaria.....	156
3.5.3 Conclusiones al principio de economía.....	158

CAPITULO 4

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES ..... 160

    4.1 Conclusiones..... 160

    4.2 RECOMENDACIONES. .... 169

BIBLIOGRAFIA. .... 171

## INTRODUCCION

La necesidad de dinamizar el ejercicio tributario en nuestro país, implica dedicar (desde nuestra perspectiva) un estudio moderno sobre la eficacia de los principios, tanto constitucionales como legales, en lo que a la aplicabilidad correcta de la norma se refiere. Tal necesidad es comparable con el nivel de confusión que envuelve el interpretar un extenso, pero importante repertorio de medios de control sobre la norma.

Diversos autores sostienen radicalmente la vinculación indiscutible entre unos principios con otros, manifestando que el origen y estudio de unos abre la puerta para otro. Por ejemplo, no podemos hablar de progresividad tributaria, sin establecer al mismo tiempo la proporcionalidad. O la determinación de la capacidad contributiva vinculada a la razonabilidad.

A través del desarrollo capitular recorreremos históricamente los antecedentes que dieron origen y evolución a todas estas limitaciones del poder tributario que posee el Estado, hasta convertirse en principios que al día de hoy fungen como garantes de los sujetos pasivos.

Desde los tiempos en que el tributo representaba una ofrenda a los dioses, hasta convertirse en un instrumento de dominación de los pueblos vencedores sobre los vencidos, ha evolucionado una relación que vincula a dos sujetos en evidente desigualdad. La perspectiva jerárquica refleja el posicionamiento de uno con respecto al otro y consecuentemente la obligación de uno para con el otro.

En un intento por equilibrar a dos entes diversos dentro de este complejo vínculo fiscal, los principios tributarios surgen ejerciendo un papel regulador y

de contrapeso de la norma jurídica, impidiendo –formalmente hablando- que el abuso de poder violente los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Desarrollar un estudio bibliográfico sobre principios fiscales que en el proceso deba ser comparado con su misma realidad, representa un desafío a grandes proporciones. Sobre todo, si a medida que avanza el mismo resulta con evidencia que el Sistema Tributario Nacional aún no alcanza bases firmes y duraderas al grado que permita afirmar su solidez, no obstante las iniciativas y cuerpos normativos que se vienen dando a partir de las Constituciones anteriores, como la vigente.

La doctrina, la jurisprudencia (nacional como internacional) y la ley, son la base fundamental del presente trabajo bibliográfico. Pues todo aspecto histórico o doctrinario vinculado a los principios, tiene evidente relevancia con la finalidad perseguida, la cual es contribuir a incrementar el conocimiento que ya se tiene sobre los principios tributarios y su eficacia en cuanto a la aplicación que surge en la relación de sujeto activo y pasivo en nuestro sistema normativo tributario.

# CAPITULO 1

## ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

### 1.1 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. Así, Osvaldo Soler nos dice que “los impuestos extraordinarios aplicados en tiempos de guerra se fueron transformando en permanentes en razón de los frecuentes conflictos bélicos”.<sup>1</sup> Por lo que la obligación de tributar para los habitantes de un determinado territorio era parte de la dominación<sup>2</sup> que ejercían pueblos con más desarrollo o con algún tipo de ventaja sobre otro.

Así, a través de la historia de la humanidad podemos observar cómo la imposición de tributos, concepto fundamental del Derecho Tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana del ser humano. Y no necesariamente, de los tributos impuestos específicamente bajo una legislación; sino de tributos en los que no era necesaria una legislación, aquellos que se imponían simplemente porque sí, porque existía una superioridad de cualquier tipo ó porque existía alguien que deseaba

---

<sup>1</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. *Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*. 2ª Edición, Edición actualizada y ampliada; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005. Pág. 58

<sup>2</sup> DIEP DIEP, D. “*La Evolución del Tributo*”. *Revista Doctrina*. En <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>. Consultado a las 9:45 A.M. el día 24 de Septiembre de 2010. Desde sus orígenes la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza cualquiera de sus múltiples formas convencionales o históricas, incluyendo la magia y el dominio de la mujer sobre el hombre o de éste sobre aquella, del mayor sobre el menor, del viejo sobre el joven o viceversa, del rico sobre el pobre, del sano sobre el enfermo, etc.

rendirlos, quizá en forma de agradecimiento, y porque había alguien a quien era grato recibirlos.

A continuación estableceremos las distintas formas en las que eran vistos los tributos en cada etapa de las civilizaciones.

### **1.1.1 Grecia**

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

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

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.

### **1.1.2 Roma**

En Roma, bajo el signo de la República, a favor del gran incremento experimentado en las fuentes de recursos como consecuencias de sus conquistas bélicas se produjo el enriquecimiento técnico de los instrumentos

---

<sup>3</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. cit. Pág. 57

impositivos para perfeccionarlos aún más en tiempos del Imperio, bajo un manto Jurídico regulatorio, cuyo objetivo apuntaba a establecer y mantener su hegemonía en el mundo mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. En otras palabras, los impuestos no se cobraban del ciudadano sino del enemigo vencido. Esta política equivocada y perversa sólo se varió cuando el Imperio estaba en vísperas de derrumbarse.

En tiempos de Augusto se acometió una reforma fiscal asentada en el equilibrio presupuestario dirigida a la unificación financiera y a la determinación exacta de la materia imponible. Lo primero, suprimiendo los privilegios tributario que favorecerían a ciertas ciudades, incorporándolas con ello, al sistema general. Lo segundo fue logrado gracias a la confección de los censos lo que permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del imperio, la que constituyó la base de la imposición directa en las provincias.<sup>4</sup>

### **1.1.3 El Reino Visigodo En España**

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

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

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

---

<sup>4</sup> Ibíd. Pág. 58

particulares del soberano.<sup>5</sup> El sistema tributario visigótico estaba destinado a cubrir los gastos de un cuerpo nacional en gestación. Los visigodos introdujeron dos novedades importantes: la primera, la autonomía del patrimonio fiscal; la segunda, la fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito. Se habrían inspirado ambas en ideas políticas germánicas y eclesiásticas.

Sin embargo el sistema financiero a nivel nacional no llegó a consolidarse en España bajo la dominación visigoda debido principalmente a la debilidad del poder político y a la frágil textura del Estado.

#### **1.1.4 Edad Media**

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

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

En la Edad Media se contempló una organización de la Hacienda Pública basadas en las posesiones privadas del Rey y los derechos feudales, sin perjuicio de ciertas situaciones excepcionales. Así, por ejemplo, el caso de

---

<sup>5</sup> En el mismo sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955. Pág. 184. Cabe agregar que pese a que en general se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado, hubo algunas excepciones, como la de los visigodos, y que el Concilio VIII de Toledo (año 633) distinguió entre los bienes personales del rey -adquiridos antes de ocupar el trono o durante su reinado-, que pasaban a su muerte a sus herederos, y los bienes del reino, que pasaban, al fallecer, a su sucesor en la corona.

algunas ciudades con un comercio desarrollado, que fueron objeto de imposiciones particulares, y la existencia de las primeras convocatorias reales para contribuir a la financiación de gastos extraordinarios (fundamentalmente guerras), dando origen a un incipiente parlamentario.<sup>6</sup>

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

### **1.1.5 Edad Moderna**

Durante la Edad Moderna, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados. Se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.<sup>7</sup>

Con el advenimiento de la Edad Moderna y la configuración de los Estados Nacionales, se desarrollaron gobiernos fuertemente centralizados, 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.<sup>8</sup>

La tributación en tiempo de la Edad Moderna, en síntesis, se caracteriza, por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de

---

<sup>6</sup> KURI DE MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*. 1ª Edición; Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993. Pág. 38

<sup>7</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. cit. Pág. 59

<sup>8</sup> KURI DE MENDOZA, S. y otros. Op. Cit. Pág. 38

una tributación con predominio de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos directos.

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

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

Si bien los impuestos han estado presentes prácticamente en todos los tiempos en que el hombre se integra en comunidades más o menos organizadas, es en el Siglo XVIII cuando se generalizó la opinión de que los impuestos son cargas indispensables para la vida del Estado,

---

<sup>9</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*. Op. Cit. Pág. 189

desarrollándose, paralelamente, la teoría del Estado de Derecho por el cual éste surge de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades políticas y también económicas y sociales.

### 1.1.6 El Salvador

Una de las primeras figuras por las que se estableció tributos en El Salvador, fue por medio de los Encomenderos, el cual tenía una gran importancia, así David Browning dice que: La importancia de la encomienda no se debía sólo al abastecimiento de alimentos y productos agrícolas que encerraba como tributo, la mano de obra que proporcionaba los indígenas y las estipulaciones sobre la forma en que el tributo agrícola había de ser cultivado...<sup>10</sup>

Este privilegio se extendió en el siglo XVI a otras personas que no habían participado ni en la conquista, ni en la colonización. El tributo podía ser pagado en especie o en mano de obra. La mayoría de las haciendas ganaderas eran trabajadas por indígenas dados en encomienda.<sup>11</sup>

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

El 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

---

<sup>10</sup> BROWNING, David. *El Salvador, la Tierra y el Hombre*. Consejo Nacional para la Cultura y el Arte, Dirección General de Publicaciones e Impresos, San Salvador, 1987. Pág. 78

<sup>11</sup> BARBERENA, Santiago Ignacio. *Historia de El Salvador: Época antigua y de la conquista*. Dirección General de Cultura, Ministerio de Educación; San Salvador, 1969. Pág. 234. El autor establece que: los infelices aborígenes eran vasallos, inmediatos de la Corona no dependientes directos de otro vasallo, al cual habían sido cedidos en encomienda, durante la vida del encomendero o de sus hijos; pero en todo caso estaba sujeto cada indio al tributo, que era un impuesto que pagaban en maíz, mantas, aves de corral, cacao y otros productos.

de los encomenderos se cometieron por doquier. La encomienda se convirtió en una institución que explotaba a los naturales de estas tierras.<sup>12</sup>

Los españoles y criollos establecidos en el Nuevo Mundo estaban sometidos a diversas exacciones, bastante onerosas. En Primer lugar a capitaciones a favor de necesidades perentorias de la monarquía, de la que no se escapaban ni los conventos de frailes, tales como las que fueron exigidas en tiempo de Felipe IV, 1622 y 1637, y en segundo lugar a contribuciones extraordinarias para la fortificación de de las costas americanas y defensa contra los extranjeros enemigos de España. Pagaban también impuestos permanentes: quintos, diezmos, madianata, almojarifazgo, armada, avería, aguardiente, estancos, pulperías, lanzas, timbres, bulas, alcabala. La alcabala era de dos clases, de mar y de tierra; la de tierra consistía en dos por ciento, que se pagaba por el producto de cualquier especie de venta. Este impuesto fue notable por su larga duración: duró desde 1592, fecha en que lo mandó a establecer Felipe II, hasta la Independencia.<sup>13</sup>

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...”<sup>14</sup>

Y en el numeral décimo establecía que, también era atribución del congreso “Aumentar o disminuir las contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y la República”.

---

<sup>12</sup> BROWNING, David. Op. Cit. Pág. 81

<sup>13</sup> BARBERENA, Santiago Ignacio. Op. Cit. Pág. 245

<sup>14</sup> *Las Constituciones de la República de El Salvador 1824-1962*. 1ª Edición; Comisión Coordinadora Para El Sector Justicia; Unidad Técnica Ejecutora, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993. Pág. 24

De igual manera la Constitución de 1841, establecía que era atribución del Poder Legislativo: “Levantar contribuciones o impuestos...”

En el mismo sentido fue redactada la atribución al poder Legislativo en las Constituciones de 1864, 1871, 1872, 1880, 1883 y 1886.

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

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

## **1.2 ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

A pesar de todas estas “señales” existentes en la antigüedad respecto al tributo, al hablar de Derecho Tributario como rama del Derecho, concretamente, no podemos remontarnos mucho tiempo atrás, pues como ya lo dice Antonio Berliri<sup>15</sup> “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)”<sup>16</sup>.

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

---

<sup>15</sup> BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Pág. 33

<sup>16</sup> Ídem.

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

A partir del 1300 encontramos tratados específicos de Derecho Tributario como el “Ritus magnae Camerae summariae 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.”<sup>17</sup>

En el siglo XVII los escritos acerca de Derecho Tributario, encuadrándole científicamente, aumentan notablemente, generando así un progreso eminente; destaca, entre otras obras, el “Tractatus iuridico -político -historicus de aerario” cuyo autor fue Gaspar 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 influyendo también la crisis por la que atraviesa en este momento de la historia el Derecho Público.

Con la Revolución francesa el Derecho Público se fracciona en varias ramas, entre 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

---

<sup>17</sup> En el mismo sentido, VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición; Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. Pág. 209. 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. De ahí en adelante los investigadores siguieron su rastro aproximado a lo largo de la historia. Cosa distinta sucede con el Derecho Tributario porque, si bien encontramos algunos aparentes antecedentes a partir de 1300, carecen de interés por reflejar una concepción autoritaria alejada de la que estudiamos en el presente.

como una disciplina autónoma respecto al Derecho Administrativo y es principalmente por Griziotti que se afirma explícitamente la autonomía científica de esta rama.<sup>18</sup>

Por lo que el nacimiento del Derecho tributario como autentica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919. Este instrumento desencadenó, según Héctor Belisario Villegas<sup>19</sup>, un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y la legislación comparada.<sup>20</sup> Para otros autores, el nacimiento del Derecho Tributario se remonta al año de 1906, cuando se publica en Austria, “Grundriss des Finanzrechts”, escrito por Franz von Myrbach-Rheinfeld, obra que se ve como el primer tratado de derecho impositivo.<sup>21</sup>

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.

Sin embargo en la segunda mitad del siglo XX, y como consecuencia del desarrollo científico del Derecho Tributario, se reaccionó ante esta tesis autoritaria, iniciándose los intentos por poner de relieve la juridicidad del tributo y de las relaciones que genera, la cual dio nacimiento a las teorías

---

<sup>18</sup> BERLIRI, Antonio. Op. Cit. Pág. 41.

<sup>19</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 209. Véase en ese mismo sentido; SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 65, en el que establece que para algunos autores el punto de partida del Derecho Tributario como disciplina científica fue el Ordenamiento Tributario del Reich (Reichsabgabenordnung), Alemania, en el año 1919.

<sup>20</sup> Véase para una mayor comprensión, HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2005.

<sup>21</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 65

clásicas o fundacionales, la teoría de la función pública y la teoría de la Potestad de la imposición.<sup>22</sup>

### **1.3 CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.**

Luego del análisis del surgimiento del Tributo y del Derecho Tributario, nos enfocaremos 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.<sup>23</sup>

El derecho tributario es una especie dentro del género de finanzas públicas; como éstas 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 necesitan. Al respecto nos dice Jarach Dino,<sup>24</sup> 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. Dentro de esta materia jurídica, sobresale como parte del mismo, el Derecho Tributario.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Para un mejor estudio de las teorías véase; VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Págs. 212-214

<sup>23</sup> PÉREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario I*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968. Pág. 8

<sup>24</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004. Pág. 361

<sup>25</sup> En ese mismo sentido KURI DE MENDOZA, S. y otros. Op. Cit. Pág. 21; El contenido del Derecho Financiero puede, pues, dividirse en dos grandes grupos de normas: la ordenación jurídica de los recursos públicos y la ordenación jurídica de los gastos públicos. Dentro de

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.<sup>26</sup>

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 éste sector del ordenamiento jurídico: el tributo.

Así, para Jarach Dino, llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos.<sup>27</sup>

Belisario Villegas, nos dice que Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos.<sup>28</sup>

Para Kuri de Mendoza, el 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.<sup>29</sup>

---

estos dos grandes polos, se han destacado las instituciones del tributo y del presupuesto, dividiéndose así el Derecho Financiero en: Derecho Tributario y Derecho Presupuestario.

<sup>26</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones del Derecho Tributario*; citado por, PÉREZ DE AYALA, J. Op. Cit. Pág. 9

<sup>27</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969. Pág. 27

<sup>28</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 187

<sup>29</sup> KURI DE MENDOZA, S. y otros. Op. Cit. Pág. 21

Martín Queralt dice que se conoce como Derecho Tributario aquella disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.<sup>30</sup>

José María Martín, dice que el Derecho Tributario puede ser definido 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.<sup>31</sup>

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 y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.<sup>32</sup>

Ignacio Blanco, nos dice que el Derecho Tributario está entroncado en el Derecho Público, porque juega en su existencia el poder soberano del Estado y dentro de él, en el Administrativo, porque se refiere a la financiación de la actividad administrativa para la prestación de recursos públicos.<sup>33</sup>

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.”<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición; Editorial Tecnos, Madrid, 1998. Pág. 43

<sup>31</sup> MARTÍN, José María; y otros. *Derecho Tributario General*. 2ª Edición; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995. Pág. 8

<sup>32</sup> AMORÓS, Narciso. *Derecho Tributario: Explicaciones*. 2ª Edición; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970. Pág. 60

<sup>33</sup> BLANCO RAMOS, I. *Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española*. 2ª Edición; Editorial Ariel, Barcelona, 1976. Pág. 14

<sup>34</sup> ESPINOSA, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario: Primera Parte*. 2ª Edición; Editorial Advocatus, Córdoba, 2004. Pág. 44

Por lo que podemos concluir que el Derecho Tributario es:

- a. 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 del Estado, y para los cuales la voluntad individual queda al margen;
- b. 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;
- c. Es un conjunto de principios jurídicos; necesarios para que el reparto del coste de los servicios públicos, divisibles o no, se efectúe con arreglo a conceptos de derecho o técnica jurídica.

#### **1.4 CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO: GENERAL Y ESPECIAL.**

El contenido del Derecho Tributario suele agruparse en: Derecho Tributario General y Derecho Tributario Especial.

En el primero, dice Soler, se incluyen los principios rectores de la disciplina entre los cuales se cuentan las 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, por afectar a la aplicación de todos y a cada uno de los tributos, se agrupan sistemáticamente en un cuerpo de doctrina orgánica; la segunda comprende los diferentes gravámenes que integran un sistema normativo.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 68. En el mismo sentido: VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág.217. El Derecho Tributario se divide en dos grandes partes: la primera llamada parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos; y la segunda llamada parte especial, que contiene las disposiciones específicas de los distintos gravámenes que integran un régimen tributario.

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.<sup>36</sup> El Derecho Tributario especial, establece el mismo autor, tiene como objeto de estudio los distintos sistemas tributarios de los entes públicos territoriales.<sup>37</sup>

Dice Villegas, 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.<sup>38</sup>

### **1.5 DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

El Derecho Tributario siendo el encargado de estudiar los tributos, debe ser estudiado desde distintos ámbitos o puntos de 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.<sup>39</sup>

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 especies, los cuales conforman toda la parte general del Derecho Tributario.<sup>40</sup>

A continuación analizaremos cada una de las divisiones del Derecho Tributario.

---

<sup>36</sup> MARTÍN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 45.

<sup>37</sup> *Ibíd.* Pág. 46

<sup>38</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 218.

<sup>39</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 363

<sup>40</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. *Derecho Tributario: Tomo I, Parte General*. Ediciones de Depalma; Buenos Aires, 1996. Pág. 164

### **1.5.1 Derecho Tributario Material**

Éste puede caracterizarse, según Valdés Costa<sup>41</sup>, como el relativo a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria. Kuri de Mendoza nos dice que el Derecho Tributario Material comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria.<sup>42</sup> Para Espinosa, son las normas sustanciales de la obligación tributaria, con sus elementos: sujeto, objeto, pago, privilegios, etc.

Para Jarach Dino, el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido, constituyen el Derecho Tributario Sustantivo o Material.<sup>43</sup>

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.

Estas normas establecen en forma abstracta derechos y obligaciones, para cuando se realicen las hipótesis de hecho previstas en ellas, es decir son leyes en sentido material.

### **1.5.2 Derecho Tributario Formal.**

Espinosa establece que son disposiciones que tienen por objeto concretar las exigencias de la ley, dando pautas para liquidar el impuesto, modo de pago, fecha, etc.<sup>44</sup> Jarach Dino, dice que son el conjunto de normas y

---

<sup>41</sup> VALDÉS COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario: Tomo I*. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970. Pág. 84

<sup>42</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros Op. Cit. Pág. 21

<sup>43</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 363

<sup>44</sup> ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 49

principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos.<sup>45</sup>

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, percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.<sup>46</sup>

Al respecto, 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, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.<sup>47</sup>

Las relaciones jurídicas comprendidas en este derecho no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar.

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 compartimientos estancos, sino a distinguir conceptos e institutos jurídicos y a determinar la naturaleza y el alcance de las funciones de la administración, no sólo 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 a la regulación del poder tributario frente a los sometidos

---

<sup>45</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 364

<sup>46</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. Op. Cit. Pág. 84

<sup>47</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 22

a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares; aspecto, este último, conocido como el de las "garantías del contribuyente".<sup>48</sup>

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 la ley misma, de su alcance, de su cobro 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.<sup>49</sup>

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.<sup>50</sup>

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

---

<sup>48</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 164

<sup>49</sup> ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 49 Véase en el mismo sentido VALDÉS COSTA, R. Op. Cit. Pág. 86; es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de de la relación jurídica tributaria: Fisco y contribuyente.

<sup>50</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 364

órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y la actuación de los sujetos procesales.<sup>51</sup>

El Derecho tributario procesal pertenece, como rama científica, al Derecho Procesal. Sin embargo, la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias.

### **1.5.5 Derecho Tributario Penal.**

No todos los integrantes de una comunidad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les impone las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica las distintas transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso. La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario, el cual se puede definir como el “conjunto de normas, que definen las infracciones, o sea las violaciones, de las obligaciones tanto del Derecho Tributario Material y el Formal y establecen las sanciones correspondientes”.<sup>52</sup>

Para García Vizcaíno, comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.<sup>53</sup>

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

---

<sup>51</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 165

<sup>52</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 364

<sup>53</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 165. Al respecto nos dice SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 404. El Derecho Tributario penal persigue el propósito de proteger un interés público, el del Estado.

### **1.5.6 Derecho Tributario Internacional.**

En razón del gran intercambio comercial, científico y cultural entre los países y sus habitantes, así como la actividad de las sociedades transnacionales, a lo cual se suma el funcionamiento de organismos o comunidades internacionales (MERCOSUR, MERCOSUR, Comunidad Europea, etc.), tiene gran relevancia en la actualidad el derecho tributario internacional, que se halla constituido por el conjunto de normas que rigen las relaciones y situaciones de carácter tributario internacional, a fin de evitar la doble imposición, implementar medidas para prevenir y reprimir ilícitos tributarios, y coordinar los sistemas tributarios de los distintos países. Las normas que lo conforman se hallan en tratados, convenios internacionales y disposiciones dictadas por comunidades supranacionales y de derecho internacional común.

### **1.6 AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

El Derecho, como disciplina científica, dice José María Martín; tiene evidente unidad sustancial, porque depende y deriva su validez dekalógica de un único derecho natural, o sea, en un conjunto de principios universales, concebidos por la razón y fundados en la propia naturaleza del hombre.<sup>54</sup>

Esa unidad de derecho destruye por consiguiente, toda posibilidad de independencia absoluta o de trazar fronteras cerradas entre los diversos sectores que la integran. De ello resulta que cada una de las materias, especialidades o ramas jurídicas, está, con respecto al derecho, en función análoga a la que se le reconoce a la especie con respecto al género. Son, por lo tanto, las partes o fracciones que hacen y conforman una entidad o unidad científica, fuera de la cual carecen de razón de ser. La autonomía de

---

<sup>54</sup> MARTÍN, José María; y otros. Op. Cit. Pág. 17

una rama no puede jamás significar la entera emancipación o independencia de ésta.

En Derecho no podemos discutir sobre la independencia o la importancia de cualquiera de sus disciplinas; se debe aceptar un concepto relativo de autonomía, que no significa escisión total ni le otorga mayor relevancia jurídica a una rama o disciplina.

La autonomía de una disciplina, dice José María Martín,<sup>55</sup> puede ser didáctica, estructural y dogmática. La autonomía didáctica de una materia, como su propia denominación lo indica, responde a razones de conveniencia en su estudio o enseñanza. Se trata, pues, de una autonomía que se otorga sólo porque se entiende que prestará utilidad. Soler establece que las circunstancias que el Derecho Tributario se haya diferenciado de otras ramas jurídicas, obedece a la conveniencia metodológica y didáctica de reunir en una sola disciplina los principios y normas rectores de la materia tributaria con el objeto de facilitar el estudio de la misma.<sup>56</sup> El Derecho Tributario, tiene autonomía didáctica, atento a que no sólo 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 en Latinoamérica.

La autonomía estructural de un sector del Derecho puede ser reconocida cuando éste incluye institutos caracterizados por tener una naturaleza jurídica propia, o sea, distinta de las otras disciplinas jurídicas y además por guardar uniformidad entre sí. Entre otros términos, naturaleza jurídica diferente e institutos homogéneos caracterizan a la autonomía estructural.

---

<sup>55</sup> *Ibíd.* Pág. 19

<sup>56</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. *Op. Cit.* Pág. 69

La autonomía dogmática aparece cuando una rama del derecho elabora sus propios conceptos, de significación distinta de los reconocidos por los demás.<sup>57</sup>

La autonomía jurídica propiamente dicha comprende dentro de ésta a la autonomía estructural y dogmática; en consecuencia, cuando manifestamos que una parte del derecho es autónoma, con ello no se expresa su independencia o su importancia respecto de las demás, sino sólo se afirma que esas disciplinas se caracterizan por tener institutos uniformes y con naturaleza jurídica propia (autonomía estructural), como también sus propios conceptos (autonomía dogmática).

El Derecho Tributario goza de autonomía estructural frente a las demás ramas del Derecho. Ello es así por cuanto sus normas, a diferencia de lo que sucede con las otras subdivisiones del derecho tributario, tienen por objeto institutos con una estructura uniforme y diferente y con una esencia jurídica propia.

Además de la referida autonomía estructural, el Derecho Tributario ha elaborado también sus propios conceptos y, en consecuencia, cuenta con la llamada autonomía dogmática.

Así Ignacio Blanco, establece que el Derecho Tributario posee autonomía ya que requiere la aplicación de normas jurídicas distintas de las que regulan las demás relaciones, incluso las de tipo administrativo; abarcando los

---

<sup>57</sup> MARTÍN, José María; y otros. Op. Cit. Pág. 21. En ese mismo sentido, SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 69; Suele distinguirse a la autonomía en: didáctica, estructural y dogmática. La primera está relacionada con el interés práctico de facilitar el estudio o la enseñanza. La estructural se manifiesta cuando la rama de que se trata comprende institutos característicos que tienen su propia naturaleza jurídica y que entre sí son homogéneos. La autonomía dogmática existe cuando la disciplina específica elabora sus propios conceptos y definiciones que, por tanto, difieren de los conceptos y definiciones elaboradas por otras ramas.

problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es, de los ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales.<sup>58</sup>

Giuliani Fonrouge, al respecto dice que, el Derecho Tributario siendo una parte de la actividad financiera, vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos derivados; se le puede considerar, entonces, como una disciplina jurídica independiente (autónoma), dicha orientación, continúa el autor, es la predominante en las doctrinas alemana y suiza, que hablan siempre de un *Steuerecht* y muy poco de *Finanzrecht*; como también los escritores franceses, que constantemente aluden a *droit fiscal* y reservan la expresión *droit financier*, principalmente en su aspecto penal, para referirse a las violaciones del derecho relacionadas a la actividad financiera privada. Así mismo fue la opinión dominante en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo en Octubre de 1956.<sup>59</sup>

Concluimos, que el Derecho Tributario, al poseer los tres tipos de autonomía (didáctica, estructural y dogmática) reconocidas por los tratadistas del área, se configura en una disciplina jurídicamente autónoma dentro de la unidad o entidad que atañe a todo el Derecho.

---

<sup>58</sup> BLANCO RAMOS, I. Op. Cit. Pág. 16. En el mismo sentido, AMORÓS, Narciso. Op. Cit. Pág. 63. La aparición de los estudios tributarios no es una simple cuestión de oportunidad, sino que responde al deseo de resolver en forma lógica y científica los problemas y dificultades que lleva consigo la adaptación del sistema tributario a un orden general, ya sea jurídico, económico o político. De aquí que el núcleo de conocimiento o cuestiones que se enmarca en la acepción genérica de los tributario científicamente esté pidiendo un tratamiento autónomo o particular.

<sup>59</sup> GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*. 2ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970. Pág. 31. En el mismo sentido, ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 44; En las jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario (Montevideo, 1956) se concluyó que <<... 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>>.

## **1.7 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

Abordaremos en esta sección, la creación del Derecho Tributario o los medios generadores de las normas jurídicas tributarias, que son conocidas como fuentes del Derecho Tributario.

La palabra fuente, según el Diccionario de la Real Academia Española, significa principio, fundamento u origen de algo.<sup>60</sup>

Cabanellas, nos dice que las fuentes del derecho son, el principio, fundamento u origen de las normas jurídicas y, 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 costumbres, en primer término, y de la ley, en los países de Derecho escrito, en la actualidad todos los civilizados.<sup>61</sup>

Las fuentes reconocidas del Derecho Tributario son: La constitución, la ley, el decreto ley, los reglamentos y los tratados internacionales.

### **1.7.1 La Constitución.**

Por ser la norma de mayor rango o jerarquía, es la principal fuente del Derecho tributario y de donde dependen las restantes. Nos dice García Vizcaíno, que es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.<sup>62</sup>

En nuestra constitución existen principios generales de derecho que no pueden ignorarse al crear las normas tributarias, como la libertad, la igualdad, etc. (Dicho estudio lo abordaremos en los capítulos siguientes).

---

<sup>60</sup> *Diccionario de la Lengua española: Tomo I.* 22ª Edición, Real Academia Española; Madrid, 2001. Pág. 1095.

<sup>61</sup> CABANELLAS DE TORRES, G. *Diccionario Jurídico Elemental.* 18ª edición. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006. Pág. 267

<sup>62</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 153

En nuestra constitución la primacía está establecida por la misma Carta Magna, cuando en su art. 246 inciso 1 dispone que, “Los principios, derechos y obligaciones establecidos por esta Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio. En el inciso segundo del mismo artículo, establece “La Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos...”

En concordancia con la característica mencionada, encontramos en el art. 145 Cn. que prohíbe la ratificación de tratados internacionales en que se restrinjan o se afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales.

### **1.7.2 Los Tratados Internacionales.**

En virtud del creciente auge del derecho tributario internacional y la vida económica, los tratados internacionales han adquirido extraordinaria importancia. Los problemas de la doble imposición internacional pueden ser solucionados únicamente mediante convenciones entre los países.<sup>63</sup>

La convención de Viena, en su parte I, numeral dos, literal a, establece que se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o mas instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

Por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina, aunque existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre tratados y derecho interno no se establece en

---

<sup>63</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 83

términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación.<sup>64</sup>

Sobre la naturaleza y jerarquía de los tratados internacionales, ha dicho la Sala de lo Constitucional que el inc. 1º de este artículo (144 Cn.) "coloca a los tratados internacionales vigentes en el país en el mismo rango jerárquico que las leyes de la República, entendiendo éstas como leyes secundarias. En consecuencia, no existe jerarquía entre los tratados y las leyes secundarias de origen interno.

Ahora bien, de la lectura del segundo inciso se desprenden dos ideas; la primera consiste en darle fuerza pasiva a los tratados internacionales frente a las leyes secundarias de derecho interno, es decir que el tratado internacional no puede ser modificado o derogado por las leyes internas, lo cual implica que estas últimas están dotadas de fuerza jurídica o normativa inferior.

Ello significa que, si bien el tratado internacional y las leyes internas forman parte de la categoría 'leyes secundarias de la República', dicha categoría contiene una subescala jerárquica dentro de la cual el tratado internacional goza de un rango superior al de las leyes de derecho interno.

Por otra parte, la segunda idea que se deduce del inciso en referencia, y que es consecuencia de la primera, consiste en señalar la prevalencia del tratado internacional sobre la ley interna, lo cual lleva al denominado principio o criterio de prevalencia.

Es decir que en el inc. 2º del art. 144 Cn., se ha señalado dos criterios para resolver las antinomias que se susciten entre el tratado internacional y la ley

---

<sup>64</sup> En nuestro caso, la Constitución le reconoce a los tratados internacionales el carácter de ley de la República en el art. 144, el cual dice: "*Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados o con Organismos Internacionales, constituyen leyes de las República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de ésta constitución*". En la parte final del inciso segundo del mismo artículo, establece que: "*En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado*".

secundaria de derecho interno; en primer lugar, se 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.<sup>65</sup>

Como muestra de estos tratados en nuestro país, encontramos el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.<sup>66</sup>

### 1.7.3 La 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.<sup>67</sup> Según el clásico apotegma "nullum tributum sine lege", es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria.

Sainz de Bujanda, nos dice que, al examinar la naturaleza de la obligación tributaria stricto sensu, la doctrina científica la considera, por lo general,

---

<sup>65</sup> Vid. la Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia del 26 de Septiembre de 2000, Inconstitucionalidad 24-97, Considerando V6, donde se solicita se declare inconstitucionales de los arts. 1 y 4 del Decreto Legislativo N° 486, de 20 de Marzo de 1993, publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo 318, correspondiente al 22 de Marzo de 1993, que contiene la Ley de Amnistía General para la Consolidación de la Paz (LAGCP). En <http://www.jurisprudencia.gob.sv/exploiiis/indice.asp?nBD=1&nDoc=20913&nItem=23433&nModo=1>

<sup>66</sup> El protocolo por el cual se adoptó el Código fue suscrito entre las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, en la ciudad de Guatemala, el 13 de Diciembre de 1963, aprobado por acuerdo N° 134, del 6 de Marzo de 1964 y ratificado por la Asamblea Legislativa el 26 de Febrero de 1965 (publicado en el Diario Oficial N° 50, Tomo 206, del 12 de Marzo de 1965).

<sup>67</sup> PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998. Pág. 59. En el mismo sentido, KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 88-89. La ley es la fuente formal preponderante en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia financiera...

como una obligación ex lege, o sea, una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley.<sup>68</sup>

La doctrina suele entender que debe tratarse de una ley formal, es decir, de una ley dictada por el Parlamento o Congreso (en nuestro caso la Asamblea Legislativa), siguiendo los procedimientos respectivos<sup>69</sup>; de modo que una simple ley material no formal -decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en materia tributaria.<sup>70</sup>

Nuestro Código Civil, define la ley en su art. 1, el cual dice: “La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite”. Así, nuestra Constitución concede al Órgano Legislativo la facultad de legislar (art. 121 Cn); al Órgano Ejecutivo de sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar (art. 168 ordinal 8° Cn) y al Órgano Judicial, el control de la constitucionalidad de las mismas (art. 174 Cn) y a darle su ubicación dentro del régimen jerárquico (arts. 246 y 144 Cn).

Las leyes no pueden, por otra parte, vulnerar los principios básicos establecidos en la constitución, ya que éstos tienen carácter de preeminencia sobre la facultad legislativa de dictar leyes. En consecuencia, si el legislador de alguna manera dejase de respetar tales principios constitucionales, el poder judicial tiene la facultad de declarar inválidas dichas leyes.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *El Nacimiento de la obligación tributaria: Análisis Jurídico del Hecho imponible*. Comisión viaje de Estudios de la Facultad de de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; Buenos Aires, 1968. Pág. 3

<sup>69</sup> Vid. los artículos 133 al 143 de nuestra Constitución de la República en lo relativo al proceso de formación de ley.

<sup>70</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Págs. 154-155.

<sup>71</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 131

#### **1.7.4 Decreto-Ley**

Los decretos ley que dicta el Presidente de la República en materias propias de ley, sin que medie autorización alguna de la Asamblea Legislativa, no son permitidos por nuestra Constitución, por lo que constituyen legislación irregular.

Dice Villegas, que “La facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional”.<sup>72</sup> Por lo que se excluye de manera absoluta en nuestro país la posibilidad que mediante decreto-ley se produzca la creación o modificación de tributos de cualquier tipo.

#### **1.7.5 Los Reglamentos**

Dice Pérez Royo<sup>73</sup>, que los reglamentos, como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tienen lógicamente espacio en el campo tributario.

García Vizcaíno define 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.<sup>74</sup>

El reglamento, al igual que la ley, 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:

---

<sup>72</sup> Ídem.

<sup>73</sup> PÉREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 65

<sup>74</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 154-155.

1. El ejercicio de la potestad reglamentaria no puede manifestarse en la regulación de materias constitucionalmente reservadas a la Ley;
2. El Reglamento no podrá ir directa ni indirectamente 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 la ley;
3. Cuando el Reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente a los dictados de la misma.<sup>75</sup>

Explica Giuliani Fonrouge que las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales; en cambio, no tienen carácter obligatorio para los particulares, "por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración". Agrega que "si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia Administración".<sup>76</sup>

En consecuencia, los decretos reglamentarios no pueden apartarse de la Constitución ni de la ley (de lo contrario, le cabría requerir que se declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de aquéllos en el caso concreto).

---

<sup>75</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág.103. Al respecto nos dice, VALDES COSTA, R. Op. Cit. Pág. 234. El principio es el de que el reglamento no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación, tipificación de infracciones, establecimiento de penas y en general las cuestiones relativas a los derechos fundamentales. Solo puede reglamentarlos.

<sup>76</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 65

## **CAPITULO 2**

### **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

El derecho tributario, al igual que el resto de ramas del derecho, se vincula 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.

La diversidad de principios constitucionales aplicables al derecho tributario, exigen un control integral del movimiento fiscal que se desarrolla en un país. Es indudable que, en el estudio de cualquier disciplina, se deben tener en cuenta los principios que la sustentan, tanto por su importante valor normativo, como por encontrarse algunos de ellos en el texto constitucional. Este conjunto de principios y normas que rigen el poder financiero del estado y son recogidas en las cartas constitucionales, con impacto patrimonial en el estado y en los integrantes de la sociedad, requiere que en su interpretación, no solo se atiendan los principios tributarios sino que se los vincule con el plexo garantista que surge de dichas cartas.

Y es que en éste orden ideas los principios financieros se constitucionalizan 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 vuelven entonces materialmente verdaderos límites a la norma jurídica y, por supuesto a la actividad de la Asamblea Legislativa, que posee la facultad de crear nuevas normas<sup>77</sup>. Principios como: igualdad fiscal, confiscatoriedad, legalidad, entre otros, no

---

<sup>77</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 54.

constituyen solamente productos filosóficos y económicos en el esfuerzo que hacen los doctrinarios en lograr justicia en los impuestos sino que constituyen verdaderas normas que deben de estar en todo plan de gobierno, como parte fundamental de un Estado de Derecho en materia Tributaria; principios que al ser violados implicaría la invalidez del impuesto.

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 se 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 existen 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.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág.396.

En los estudios de Derecho Financiero y por ende Tributario, ha sido frecuente la referencia a los principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los cuales se asientan los distintos institutos financieros como los son los tributos, tasas y contribuciones especiales y más; y no puede ser de otra forma ya que estos principios se encuentran presentes en los diferentes cuerpos normativos tributarios sirviendo como un límite a la actividad recaudativa del Estado. Tales principios –en el ámbito material–, esencialmente, son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Si definimos el sistema tributario como un conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un momento determinado. Ese sistema fiscal implica la vigencia normativa, explícita o implícita, de los llamados principios de la imposición, que generan dentro del sistema determinadas relaciones generales que los caracterizan.

En el desarrollo de éste capítulo se estudiarán los principios materiales o bien 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 éstos principios, en la arena donde se miden el poder del fisco y los derechos del ciudadano como contribuyente.

## **2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la “partida de nacimiento” del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige el Derecho Penal –si bien sus fundamentos son distintos–, llamado también principio de reserva.

La base histórico –constitucional del principio 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.<sup>79</sup>

En materia tributaria, el principio de legalidad no significa solo que, por la importancia de la materia y por un principio de carácter histórico, deban ser los representantes del pueblo los que autoricen los actos del poder público tendientes a la recaudación, sino que establece que esto debe efectuarse a través de normas jurídicas.

### **2.1.1 Desarrollo Histórico.**

Es este el principio tal vez 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 cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, solo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.<sup>80</sup>

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.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 101-102.

<sup>80</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág. 129.

<sup>81</sup> Vid. SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000. Págs. 253-254. El principio “no taxation without representation”, considerado regla fundamental del Derecho Público, es receptado, en una primera formulación escrita, en la Carta Magna, arrancada espada en mano por los barones al rey Juan sin Tierra. En dicho instrumento quedaron establecidos los términos de un pacto entre los barones, que, al haberse liberado de su promesa de fidelidad al rey, no aparecen como súbditos, y el rey, que, en su condición de derrotado, se resigna a aceptar las condiciones que le imponen los vencedores.

Similares orígenes tiene la revolución francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos 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 prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”.

La anterior disposición recogida y plasmada en muchas constituciones democráticas, 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.<sup>82</sup>

Escribía hace más de dos décadas Neumark, que el estudio de estos principios no era ya una necesidad de los países desarrollados, por haberse convertido en algo natural, en una democracia moderna.<sup>83</sup>

Lejos estamos, lamentablemente, de poder compartir esa opinión en lo que hace a nuestra patria, en la que, la plena vigencia del principio constitucional es una lucha constante y diaria.

### **2.1.2 Legalidad como Principio Constitucional.**

La legalidad, como principio constitucional del derecho tributario es considerado esencial entre la diversidad de entes reguladores del poder público. Por ello, es que aunque el mismo goza de una variedad de

---

<sup>82</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. pág. 129.

<sup>83</sup> NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974. pág. 71.

definiciones, no cabe duda que la mayoría de estas se encuentran ligadas coherentemente de su concepto básico.

Una primera definición que surge de este principio, la tomamos del aforismo latino: “nullum crimen, nulla poena sine lege”.<sup>84</sup> Este concepto, utilizado en el derecho penal, determina que sólo la ley crea delitos, y sólo podrá considerarse como tal, aquel hecho que la ley lo declare expresamente.

Por lo que en general, “legalidad” significa entonces: “conformidad a la ley”; es decir, aquel en virtud del cual los poderes públicos están sujetos a la ley, de tal forma que todos los actos que realicen deben ser apegados a esta, bajo la pena de invalidez. Como diríamos en otras palabras: es inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.

Algunos autores entienden que esta regla se refiere –especialmente- a los actos del estado que pueden incidir sobre los derechos subjetivos de los ciudadanos, limitándolos o extinguiéndolos.<sup>85</sup>

Un axioma garantista del principio de legalidad lo establece nuestra Constitución de la República, facultando a las personas a “realizar todo lo que no está prohibido” (Principio de Legalidad en sentido negativo, art. 8 Cn).<sup>86</sup>

Dicha cita, limita el actuar imperativo del ente público frente a los sujetos pasivos, contribuyendo a comprender la legalidad como un principio constitucional que encierra las facultades del estado dentro de un marco jurídico, y de este modo impedir arbitrariedades.

---

<sup>84</sup> Creada por Paul Johan Anselm Von Feuerbach, como parte del Código de Baviera de 1813.

<sup>85</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Derecho Administrativo*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997. Pág. 225

<sup>86</sup> Dicha disposición establece: “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”.

### 2.1.3 Principio de Legalidad Tributaria.

Este principio opera, como una norma sobre normación, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto constitucional.<sup>87</sup>

Sustentando lo escrito al inicio, este Principio general del Derecho reconocido expresamente por la Constitución y que supone el sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho, así como la sujeción de la Administración al bloque normativo; implica, en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos. Además, el principio de legalidad supone la sujeción de la Administración a sus propias normas, los reglamentos.

La sujeción de la Administración a la ley se entendió durante el siglo XIX, y parte del presente, en el sentido de que la ley era un mero límite externo a la actuación administrativa, de modo que la Administración podía hacer todo aquello que la ley no le prohíbe (teoría de la vinculación negativa).<sup>88</sup>

Sin embargo, actualmente se vuelve a entender el principio de legalidad en su sentido originario: todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la Administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Es decir, el principio de legalidad implica que la ley es el único mecanismo de atribución de potestades a la Administración.

---

<sup>87</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 254-255.

<sup>88</sup> CAZOR ALISTE, K. *"Principio De Legalidad Y Criterios De Vinculación Positiva Y Negativa"* La Constitución. Revista de Derecho, Vol. VIII, diciembre 1997. En [http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501997000200005&script=sci\\_arttext](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501997000200005&script=sci_arttext). Consultado a las 7:25 P.M. el día 8 de Noviembre de 2010. En efecto, y siguiendo el razonamiento anterior, la vinculación negativa como límite o frontera socialmente impuesto a la actividad de la administración, su única vinculación consiste en no contradecirla; por ende, en este caso, el principio de la legalidad se configura como principio de no contrariedad. Es decir, como afirma Eisenmann, "en ausencia de ley no puede haber ilegalidad". La cual supone un esquema dual de la legitimidad que opera en su soporte.

Al respecto citamos a 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 imponible, 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.<sup>89</sup>

A pesar de que es prácticamente unánime el reconocimiento del principio de legalidad en el ámbito doctrinario, la experiencia práctica revela que no son pocos los casos en que se lesiona el principio, ya sea por la delegación de atribuciones que los legisladores realizan a favor de la administración, o porque ésta dicta normas que se expanden por sobre sus facultades interpretativas y que importan la creación de nuevos impuestos sin sustento legal.

El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto a de crearse por un pacto emanado del poder legislativo.<sup>90</sup> En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial, ha de entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. cit. Pág. 130.

<sup>90</sup> El art. 121 de nuestra Constitución., establece que: *“La Asamblea Legislativa es un cuerpo colegiado compuesto por diputados... y a ella le compete fundamentalmente la atribución de legislar; mientras el art. 131 expresa: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: No 5º, Decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias”.*

<sup>91</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Derecho Tributario*. Editorial Cívitas, Madrid, 1985, pág. 46 y ss.

Relacionamos para ello un fallo de la Sala de lo Contencioso Administrativo, la cual expresa que: Los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, el elemento esencial del tributo es la coacción, la cual se manifiesta en la prescindencia de una contraprestación voluntaria del administrado. Sin embargo, este poder del Estado no es ilimitado ya que existen límites formales y materiales a la potestad tributaria; los primeros, se refieren a la manera de producción de los tributos y en este ámbito aparecen los principios de Reserva de Ley y Legalidad Tributaria, mientras que en los límites materiales están los Principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Económica, Progresividad y Prohibición de Confiscatoriedad. Para el caso de la producción de tasas municipales, el art. 204 de la Constitución y el art. 129 de la Ley General Tributaria Municipal, confieren a los Municipios la facultad de fijar tasas municipales por la prestación de servicios.<sup>92</sup>

El adecuado respeto del principio de legalidad en la tributación implica que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria, definir los supuestos y los elementos de la relación tributaria, y el hecho imponible en su acepción objetiva y subjetiva.

Jarach ha señalado 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. Muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación puede hacerse por medio de algunas normas genéricas y dejar que el poder ejecutivo termine la obra... así, se da al poder ejecutivo para establecer cuál es el hecho imponible o sea, en definitiva, establecer sobre qué recaerá el tributo. No se puede encargar al poder ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir

---

<sup>92</sup> Sala De Lo Contencioso Administrativo, sentencia definitiva, Referencia 63-I-2001 de fecha 24 de Febrero 2006.

que el poder ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto evidentemente viola el principio de legalidad en su propia esencia”.<sup>93</sup>

#### **2.1.4 Principio de Legalidad y Reserva De Ley.**

El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, recibe el nombre de Principio de Reserva de Ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social al ámbito exclusivo de la ley.

Según plantea Spisso,<sup>94</sup> en la sistematización del principio de reserva de ley se suele distinguir dos modalidades.

1. 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, y
2. La denominada “reserva relativa” o “atenuada”: que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo respecto de los elementos fundamentales.

Siguiendo esa idea, nuestra Sala de lo Constitucional expresa que el principio de legalidad, se refiere a, por un lado, que los impuestos solo pueden ser decretados por la Asamblea Legislativa (Art. 131 num. 6 Cn.); y por otro, que la autoridad encargada de controlar y verificar el cumplimiento de la legislación tributaria también se encuentre previamente establecida en la misma. En tal sentido, para que la administración tributaria pueda fiscalizar, determinar impuestos e imponer multas por infracción a la ley, tales

---

<sup>93</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 207-208.

<sup>94</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 255.

facultades deben estar expresamente atribuidas en la norma que rige la materia.<sup>95</sup>

Es importante mencionar que la Constitución, al hablar reiteradamente de ley, lo hace en sentido formal. Esto es, a 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 intencionalmente, al solicitar que sean los representantes del pueblo los que intervengan en la materia, y no solamente un funcionario.

Y esto es un principio prácticamente universal receptado por todas las Constituciones del mundo. "Independientemente de que se aluda a él como principio de legalidad o de reserva de ley tributaria. Así, el profesor de la Universidad de Génova Víctor Uckmar, ya corroboró hace más de cuatro décadas dicha circunstancia, para lo cual pasó revista a las constituciones de los más diversos países, para sostener finalmente, que a excepción hecha de lo que entonces regía en la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, todas las restantes afirmaban explícitamente que los impuestos debían ser aprobados por los órganos legislativos componentes".<sup>96</sup>

El principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática de estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

---

<sup>95</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia 504-2000 de fecha 16 de Abril de 2002.

<sup>96</sup> CASAS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria*. Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2002. Pág. 214

Sin embargo, se cuestiona el principio de reserva de ley como forma de garantizar el consentimiento del impuesto por los obligados a su pago, y que en la autoimposición reclame necesariamente la intervención del Poder Legislativo. Se observa que el Poder Ejecutivo ejerce una amplia función colegislativa, que lo habilita no sólo a impulsar iniciativas y a promulgar o vetar leyes en ejercicio de atribuciones propias, y a reglar en el ejercicio de facultades delegadas por el congreso (en nuestro caso la Asamblea Legislativa), determinados aspectos de la materia tributaria.<sup>97</sup>

A ello se une, dice Spisso, la amplia representatividad del titular de la rama ejecutiva elegido por el pueblo por el voto directo, reforzada en algunos ordenamientos políticos por el sistema de doble vuelta o ballotage.<sup>98</sup>

No obstante ello, en el estado de derecho constitucional de nuestros tiempos, como lo expresa Casas, los impuestos no se consienten por los súbditos a favor del rey, sino que se establecen por la ley con la intervención de las Asambleas Legislativas, por medio de los representantes de ciudadanos libres que sienten vivamente los lazos de pertenencia con una comunidad política organizada, de la cual son miembros plenos con derechos políticos y civiles. Esa transformación institucional nos ubica en el verdadero significado de la auto-imposición.<sup>99</sup>

Otro aspecto a considerar es la perspectiva que maneja un sujeto frente al otro, es decir, el pasivo frente al activo y viceversa. Encontramos las palabras congruentes en Locke, quien para muchos, fundó la razón filosófica del principio de "nullum tributum sine lege" en el principio de la autoimposición, sosteniendo que "es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin

---

<sup>97</sup> Para el caso véanse los artículos 133, ordinal 2°; 137, 138 y 139 de nuestra Constitución de la República.

<sup>98</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Págs. 260-261.

<sup>99</sup> Ídem.

una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento.

Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?"<sup>100</sup>

El principio de Reserva de Ley se constituye también en una exigencia tendiente a garantizar el derecho de propiedad y posesión que nuestra Constitución consagra en el art. 11, por cuanto 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. Siendo ello así es indispensable que la creación de nuevos tributos o la modificación de los existentes sea consecuencia de la decisión de los órganos que en los regímenes democráticos representan la soberanía popular.

### **2.1.5 Conclusiones Del Principio de Legalidad.**

El art. 3 inciso 4 de nuestro Código Tributario<sup>101</sup> establece: En razón del principio de legalidad la administración tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

---

<sup>100</sup> CORTELEZZI, Juan Agustín. *La prohibición de la analogía en el derecho tributario*. En [http://www.derechocambiosocial.com/revista014/analogia%20en%20el%20derecho%20tributario.htm#\\_ftnref5](http://www.derechocambiosocial.com/revista014/analogia%20en%20el%20derecho%20tributario.htm#_ftnref5). Consultado a las 2:00 P.M. el día 16 de Noviembre de 2010.

<sup>101</sup> Decreto Legislativo No. 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

El principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo, quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del estado.

El principio de legalidad, desde un aspecto normativo, significa que los tributos sólo pueden ser fijados por ley y actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria. Como título esencia de este principio: No hay tributo sin ley previa que así lo establezca. Y, desde un aspecto de aplicación práctica, significa que la Administración en su actuar se someta a la ley. Esto va más allá de lo meramente tributario: es el sometimiento de la Administración a la ley, propio de un estado de derecho.

En el estado de derecho, el principio de legalidad debe ser visto, no sólo como garantía individual, sino también” cómo una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de carga tributaria”.

Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

El principio de legalidad en nuestro ámbito tributario se encuentra establecido en el inciso primero del Artículo 231 Cn. El cual expresa:”No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”, (no obstante, la expresión contribuciones debe entenderse como referida a tributos).

Asimismo el Art. 131 ordinal 6º, (como antes mencionamos) le confiere poder a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

A esto cabe agregar que el principio de legalidad tributaria comprende la regulación de los elementos esenciales del tributo, como son: el hecho imponible, los sujetos, la base imponible, etc.<sup>102</sup>

La reserva de ley implica, de un parte, la habilitación del órgano legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y, al mismo tiempo, determina la exigencia de que la ley contenga los elementos esenciales en el tributo.<sup>103</sup>

## **2.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

Este principio no se encuentra de forma expresa en nuestra Constitución, pero si lo reconoce, y lo hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y puede inferirse además en el Art.131 ord.6º en el cual se menciona que corresponde a la Asamblea Legislativa: “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, *en relación equitativa...*”.

Por lo tanto podemos decir, que la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por nuestra Constitución, y el cual debe de ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

---

<sup>102</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 73.

<sup>103</sup> Ídem.

A lo anterior, tenemos que agregar que la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y debemos entender 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, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

Este principio nace con la corriente italiana, siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de tal principio. Para Griziotti, dicho principio se manifiesta 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 público<sup>104</sup>.

Por su parte, para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de 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 capacidad contributiva<sup>105</sup>.

En otras palabras, al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los

---

<sup>104</sup> FLORES ZAVALA, E. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, México, 1985. Pág. 140.

<sup>105</sup> JARACH, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 1982. Págs. 87-102

presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

### **2.2.1 Concepto de capacidad contributiva.**

Dicho principio ha sido materia de estudio por parte de gran cantidad de doctrinarios, algunos de los conceptos más destacados que tratan de definir tal principio son los siguientes:

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado<sup>106</sup>. Lo anterior quiere decir, 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.

Por su parte, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como “la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria”.<sup>107</sup> Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

García Bueno,<sup>108</sup> citando la doctrina italiana señala que:

---

<sup>106</sup> CALVO NICOLAU, E. *Tratado de Impuesto Sobre la Renta. Tomo I*. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 414.

<sup>107</sup> CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2004. Pág. 83.

<sup>108</sup> GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal. Tomo XVII*. Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 140.

“... el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”

Por lo tanto, la capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe basarse en este principio. Es decir, que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Por último citaremos a Fernández Sagardi el cual por su parte nos dice:

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago. En un impuesto al ingreso o en una a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.<sup>109</sup>

Como podemos ver, existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, Calvo Nicolau,<sup>110</sup> explica muy bien esta diferencia, estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza.

---

<sup>109</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, A. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta. El Mercado de Valores Año LIX*. SICCO, México, 1999. Pág. 23.

<sup>110</sup> CALVO NICOLAU, E. Op. Cit. Pág. Págs. 405-414.

El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado<sup>111</sup>.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

Al respecto, dice Spisso, “no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo”.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> Ídem.

<sup>112</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág.354.

En consecuencia podemos concluir, que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

Aunado a los conceptos anteriores, la Sala de lo Constitucional ha dicho que: "(...) El principio de capacidad económica o contributiva -también llamado "capacidad de pago" consiste en la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento del Estado, enfocándose más en las posibilidades que en la idea de sacrificio económico; por ello, de acuerdo a la doctrina tributaria, la capacidad económica se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, transacciones, etc.)".<sup>113</sup>

De esta misma forma Rodolfo Spisso menciona: "Por otra parte, la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla. Existe consenso en la doctrina en considerar índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio"<sup>114</sup>.

---

<sup>113</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencias de amparo referencias, 104-2001 y 406-2001 de fechas 28 de mayo 2002 y 23 de septiembre de 2002, respectivamente.

<sup>114</sup> SPISSO, Rodolfo R. Op. Cit. Pág.354.

Lo anterior es reflejo de lo preceptuado por el artículo 130 inc. 2° de la Ley General Tributaria Municipal,<sup>115</sup> que literalmente dice: "Para la fijación de las tarifas por tasas, los Municipios deberán tomar en cuenta los costos de suministro del servicio, el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socio-económica de la población".

### **2.2.2 Otras consideraciones sobre la capacidad contributiva.**

Debemos recordar que la capacidad contributiva es el elemento indispensable para la existencia de cualquier impuesto; ésta capacidad es la que distingue objetivamente la aptitud de contribuir de los sujetos pasivos; por lo que, los gobernados, en su calidad de deudores tributarios, tienen la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes; sin embargo, dicha obligación debe ir en relación a su aptitud contributiva, esto significa que para cumplir con el mandato constitucional de la proporcionalidad, es necesario atender la capacidad contributiva de los propios gobernados.

En relación a la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago.

En este sentido, Augusto Fernández Sagardi señala que, "un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo, al gobierno

---

<sup>115</sup> Decreto Legislativo No. 86 de fecha 17 de Octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 1991.

recaudador, el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana”.<sup>116</sup>

En consecuencia, queda firme el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de cada país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación de tributar, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, mayor será la recaudación que obtenga el Estado.

Para reforzar nuestra postura citaremos una vez más a Calvo Nicolau, dicho autor nos dice al respecto: que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva<sup>117</sup>.

La Sala de lo Constitucional, al respecto manifestó que: “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 quién 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

---

<sup>116</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Op. Cit., Pág. 22.

<sup>117</sup> CALVO NICOLAU, E. Op. Cit. Pág. 195.

tributar aquéllos 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."<sup>118</sup>

El doctrinario Juan Martín Queralt, cita lo expuesto por los autores Martín Delgado y Palao Taboada: "El principio de capacidad económica obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de fin patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes. La capacidad económica veda la existencia de discriminaciones o tratamientos desiguales en situaciones iguales, siempre que dicho tratamiento no esté fundado en la consecución de otros principios<sup>119</sup>".

En este orden de ideas podemos decir, que es fundamental que el legislador tome en cuenta dicho principio al momento de crear y establecer las normas tributarias, toda vez que la carga tributaria de un Estado satisfaga las exigencias propias de la capacidad contributiva, debiendo ser ésta uno de los principios materiales que regulen la tributación a través de las normas.

Al respecto el Dr. Marco César García Bueno nos dice lo siguiente: el Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo. La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de

---

<sup>118</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo referencia 646-2004 de fecha 6 de marzo de 2006.

<sup>119</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 122

capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto<sup>120</sup>.

Por último tomando en consideración todo lo expuesto, citaremos a Augusto Fernández Sagardi el cual sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos impositivos deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes<sup>121</sup>; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudicará al pueblo sino que también se verá afectado el Estado, ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque la forma de eludir al fisco a fin de pagar menos impuestos y por lo tanto la recaudación disminuye.

La capacidad contributiva la podemos considerar como un límite impositivo, el cual restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones. Al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio en estudio se convierte en un límite de validez de los impuestos.

---

<sup>120</sup> GARCÍA BUENO, M. Op. Cit. Pág. 315

<sup>121</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Op. Cit., Págs. 21-22.

### **2.2.3 Relación con otros principios constitucionales.**

El principio de capacidad económica no impide que el legislador tenga en cuenta otras consideraciones y establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a otros criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza.

Los propósitos esenciales del impuesto no siempre revisten carácter económico, ya que se puede tener en cuenta razones de conveniencia económica, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad contributiva de los afectados, pero de ello no ha de seguirse que pueda existir un impuesto donde no haya capacidad contributiva.<sup>122</sup>

Por lo anterior decimos que si bien es cierto todo impuesto tiene que corresponder a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, la determinación de las diversas categorías de los contribuyentes se puede hacer por motivos distintos a la sola medida económica de esa capacidad, es decir pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente; a veces no constituyen objeto material del impuesto el valor económico de los bienes, ni el valor de los bienes gravados ni tampoco la situación de los contribuyentes a su respecto.

En este orden de ideas es necesario hacer una diferencia entre los principios de proporcionalidad (el cual desarrollamos más adelante) y el de capacidad contributiva que si bien es cierto tienen mucha relación no significan de ninguna manera lo mismo: entendiéndose que la proporcionalidad consiste

---

<sup>122</sup> SPISSO, Rodolfo R. Op. Cit. Págs.354-355.

en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria.

Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

El principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imponibles, es necesario que sean estos reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la Ley y el hecho imponible<sup>123</sup>; es decir, los hechos imponibles de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

### **2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD.**

El principio de Igualdad o de Isonomía<sup>124</sup>, regulado en nuestra Constitución en el art. 3,<sup>125</sup> es un valor del conjunto del ordenamiento jurídico y por lo tanto del sistema tributario.

Dicho principio se funda en la Ética y se proyecta como condición jurídica exigida por la idea de persona humana. Por lo que la doctrina establece que, la igualdad más que un derecho fundamental autónomo o aislado es un “principio” informador del ejercicio de los derechos fundamentales. De

---

<sup>123</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*. Op. Cit., Pág. 102.

<sup>124</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 315. Expresión utilizada por ciertos países como Brasil, (de isos, igual). En el mismo sentido, GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág.290.

<sup>125</sup> El art. 3 de nuestra Constitución regula el Principio de Igualdad, en su sentido mas amplio, el cual dice: “*Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basan en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios*”.

conformidad con esta doctrina los derechos fundamentales deben pues ser informados por el criterio de igualdad o bien constituye la igualdad una condición básica de su ejercicio.

En su acepción tradicionalmente aceptada la igualdad significa que varias personas en número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones y derechos que dimanen de ese estado. Por otra parte, la concepción contemporánea de igualdad distingue entre igualdad ante la ley y la igualdad en la ley.<sup>126</sup>

La primera se interpreta, como aplicación de la ley conforme a la ley, como una aplicación regular, correcta, de las disposiciones legales, sin otras distinciones de supuestos o casos que los determinados por la norma legal; y la segunda se hace residir en su tratamiento jurídico igual para supuestos de hecho iguales y en un tratamiento jurídico diferenciado de esos supuestos cuando haya una justificación razonable.<sup>127</sup>

### **2.3.1 Antecedentes generales históricos.**

El desarrollo científico del Principio de Igualdad, dice Jarach, se ha dado por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la económica.<sup>128</sup>

Los orígenes del principio en estudio suelen remontarse a Aristóteles, quien en su libro *La Política* expresa: “Parece que la justicia consiste en igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser

---

<sup>126</sup> BERTRAND GALINDO, F. y otros. *Manual de Derecho Constitucional: Tomo II*. 3ª Edición, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, San Salvador, 1999. Pág. 796.

<sup>127</sup> Así lo ha entendido la Sala de lo Constitucional, al establecer que: “El Principio de Igualdad busca garantizar a los iguales el goce de los mismos beneficios, y a los desiguales diferentes beneficios- diferenciación justificada o razonable-; en sus dos dimensiones, dicho mandato vincula tanto al legislador como al operador jurídico encargado de aplicarla”. Sentencia de Amparo, Referencia 82-99 de fecha 19 de Octubre de 2000.

<sup>128</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 301

justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales”.<sup>129</sup> Villegas<sup>130</sup> expresa, que las enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se referían al principio de “igualdad genérica”, o sea aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas. Reflexiona, el mismo autor, “o la humanidad no leyó las sabias palabras del filósofo griego o, en todo caso, las menospreció, lo que explica la existencia de legal de la esclavitud por largos años, el inhumano trato a los pueblos vencidos, humillados y obligados a pagar tributos a los vencedores, el holocausto nazi y otras atrocidades por el estilo.”<sup>131</sup>

Los jurisconsultos romanos, antes que nadie, fueron los primeros que se apoderaron de la idea de ser la justicia eterna e inmutable, reconociendo a la vez la igualdad de los hombres ante la ley, ocurriendo precisamente esto en los momentos de luchas de clases sostenidas entre los patricios y los plebeyos.<sup>132</sup>

El principio de igualdad ante las cargas públicas, dice Fonrouge<sup>133</sup>, es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia de la tributación.

La situación anterior a la Revolución Francesa, se caracterizaba por el hecho de que los únicos que pagaban los tributos eran los individuos pertenecientes

---

<sup>129</sup> Aristóteles. *Política*. Libro III, Capítulo IX. Editorial Cometa de Papel, Bogotá, 1998. Pág. 57.

<sup>130</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 269

<sup>131</sup> Ídem

<sup>132</sup> ESPINOSA, Gonzalo. *Principios de Derecho Constitucional: Tomo Primero, Garantías Individuales*. Sucesor, Victoria II, México, 1905. Pág. 38

<sup>133</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 315.

a las clases más pobres, quedando exonerados de ellos la nobleza. La ideología liberal llevará a la forzosa conclusión de la obligación general de contribuir y de ahí habrá que llegarse, por exigencias de la igualdad, a que paguen más quienes más tengan y menos quienes menos tengan, por dos razones: primera, porque el Estado va asumir como objetivo propio corregir las desigualdades de hecho; y segunda, porque al poder legislativo se le acredita legitimidad para producir leyes singulares, y no solo generales.<sup>134</sup>

Las primeras normas jurídicas que reconocieron la igualdad son: La declaración de Virginia (1776)<sup>135</sup> y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789)<sup>136</sup>. Dicha igualdad legal abstracta, dice Bertrand Galindo, se tradujo en una profunda desigualdad en la realidad económica; no se manifestó como una negativa del derecho y garantía de igualdad, sino como un estado existente entre dos sujetos colocados en la misma situación de gobernados, condición que mejoró con el reconocimiento de los derechos sociales.<sup>137</sup>

El principio de Igualdad fue enunciado en uno de los axiomas de Adam Smith (en 1776), en su obra “La riqueza de las Naciones”, el cual decía: Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de su respectivas

---

<sup>134</sup> ALONSO GONZALEZ, L. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993. Pág. 45

<sup>135</sup> La convención estableció en su sección primera que “Todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes”.

<sup>136</sup> En el art. 1 establecía: “Los hombres nacen y viven libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”; la igualdad ante la ley y ante los cargos públicos, en el art. 6 el cual establecía: “Siendo todos los ciudadanos iguales a sus ojos, son igualmente admisibles a todas las dignidades, cargos y empleos públicos, según su capacidad, y sin otra distinción que la de sus virtudes y de sus talentos”; y la igualdad ante los impuestos, en su art. 13, que estatuyó que la contribución para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, debía ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

<sup>137</sup> BERTRAND GALINDO, F. y otros. Op. Cit. Págs. 796-797

capacidades; es decir, en proporción los ingresos de que respectivamente disfrutan bajo la protección de Estado. Los gastos de gobierno que corresponden a los individuos de una gran nación como los gastos de gerencia con relación a los propietarios conjuntos de una gran finca, todos los cuales están obligados a contribuir en proporción al interés que llevan en la misma. Lo que suele llamarse igualdad (equality) o desigualdad (inequality) de los impuestos estriba en que se cumpla o se desatienda este axioma.<sup>138</sup>

Al respecto nos dice Jarach<sup>139</sup>, que en la obra de Adam Smith,<sup>140</sup> el principio de igualdad se identifica con el canon de las facultades. En la obra de J. Stuart Mill y en una extensa serie de autores se integra en las doctrinas del sacrificio. Recientemente, la igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva,<sup>141</sup> concebida dentro del marco de una política económica bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas. En suma, dice Villegas, imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.<sup>142</sup> La sala de lo Constitucional al respecto dice: “Tratar igual a los desiguales es tan injusto como tratar desigual a los iguales”.<sup>143</sup>

---

<sup>138</sup> SMITH, Adam. *The Wealth of Nations: Volume II*. J.M. Dent & Sons LTD, London, 1954. Pág. 307

<sup>139</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág.301

<sup>140</sup> Vid. SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 323. Si bien podemos encontrar la formulación teórica del principio (de igualdad) en Adam Smith, con la Revolución Francesa adquirió proyección universal.

<sup>141</sup> Ésta es la perspectiva moderna y con la que coinciden la mayoría de tratadistas del área, principio que desarrollamos *supra*. Vid. JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 126. Igualdad tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva. MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 151. En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva.

<sup>142</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 270.

<sup>143</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia 167-97 de fecha 25 de Mayo de 1999.

### 2.3.2 Significados del Principio de Igualdad.

Valdés Costa expone una cuestión previa de carácter conceptual y terminológico del principio de igualdad.<sup>144</sup> Desde este punto de vista, utilizando una terminología convencional se puede hablar de:

1. Igualdad en la ley: en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad en las cargas públicas.
2. Igualdad por la ley: en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes.
3. Igualdad ante la ley: que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella. Esto es, que existe una misma ley para todos, lo que impide la creación de estatutos legales que contengan derechos y obligaciones diferentes, atendiendo a consideraciones de razas, ideologías, creencias religiosas u otras condiciones o atributos de carácter estrictamente personal.<sup>145</sup>
4. Igualdad de las partes: insito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder.

Las dos primeras y la cuarta, se refieren al contenido de la ley. La tercera a la forma de interpretarla.

La Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley, la cual manifiesta:

---

<sup>144</sup> VALDES COSTA, R. *Instituciones de Derecho Tributario*. Reimpresión de la 1ª Edición, Depalma, Buenos Aires, 1996. Pág. 370

<sup>145</sup> BERTRAND GALINDO, F. y otros. Op. Cit. Pág. 801

La igualdad en la formulación de la ley implica, en primer lugar, un tratamiento igual si no hay ninguna razón suficiente que habilite un tratamiento normativo desigual; y en segundo, que si dicha razón existe, se impone un tratamiento desigual.

Una formulación de la ley que implique un tratamiento desigual solamente va a estar justificada por la existencia de una razón deducida precisamente de la realidad, es decir, de las mismas diferencias fácticas que colocan a un sujeto fuera del rango de homogeneidad que puede ser susceptible de igual tratamiento.<sup>146</sup>

La igualdad en la aplicación de la ley no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre tratar de igual forma todos los supuestos idénticos, lo que si supone es que en aquellos casos en que se traten de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, esta diferencia debe estar suficientemente razonada o motivada.

De ahí, el deber de la Administración de motivar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de dos casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin

---

<sup>146</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 872-1999 de fecha 04 de Junio de 2001

embargo, si la Administración conviene efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe fundamentar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados.<sup>147</sup>

### **2.3.3 Igualdad como principio Jurídico Tributario.**

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 Cn.

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 diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de 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.<sup>148</sup>

Calvo Ortega, define al principio de igualdad tributaria como “la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se

---

<sup>147</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 245-2000 de fecha 30 de Noviembre de 2001

<sup>148</sup> BERTRAND GALINDO, F. y otros. Op. Cit. Pág. 806

encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes”.<sup>149</sup>

Nuestra Constitución recoge dicho principio al establecer dentro de las atribuciones de la Asamblea Legislativa en el ordinal 6° del art. 131 que le corresponde “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa”.

José Maria Martín, dice, 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...<sup>150</sup>

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.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 58

<sup>150</sup> MARTÍN, José Maria; y otros. Op. Cit. Pág. 99.

<sup>151</sup> Nuestra Constitución 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”.*

Fonrouge, nos dice, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica,<sup>152</sup> que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituyen una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonadas, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.<sup>153</sup>

La Sala de lo Constitucional, al respecto, "... se ha dicho que lo que está constitucionalmente prohibido- en razón del derecho a la igualdad en la formulación de la ley- es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, es decir, la diferenciación arbitraria, que existe cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que al menos, sea concretamente comprensible, concluyendo que en la Constitución Salvadoreña el derecho de igualdad en la formulación de la ley debe entenderse, pues, como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación".<sup>154</sup>

El tribunal Constitucional Español en la sentencia de 20 de Febrero de 1989, relativo a la tributación conjunta de la Unidad Familiar, dice: "Como el correlato lógico de un tributo personal y directo sobre la renta de las

---

<sup>152</sup> En el mismo sentido, VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 270. Es obvio que esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias iguales corresponde tratamientos iguales. GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 290. Este principio no alude a la igualdad numérica -consistente en que cada habitante pague el mismo aporte, como en la "capitación"-, lo cual traería las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad contributiva (comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingio arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas. Las cargas públicas comprenden los deberes formales impuestos a los administrados.

<sup>153</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Págs. 316-317

<sup>154</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 5-99 de fecha 20 de Julio de 1999.

personas físicas es la imposición separada, esto es, la sujeción separada al impuesto de cada una de ellas, la sujeción conjunta, que implica en sí misma un trato defierenciado, sólo es constitucionalmente admisible en la medida en la que esté fundada en una razón que sea congruente con el fin de la norma, esto es, en el caso que aquí nos ocupa, en la razón de que esta sujeción conjunta es necesaria o al menos conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos”.<sup>155</sup>

Ello explica, dice García Vizcaíno, la solución judicial que se ha dado, entre otras, a la problemática de los incentivos tributarios- exenciones<sup>156</sup> y beneficios- respecto de personas y categorías de personas con capacidad contributiva, puesto que al entrañar ésta una valoración política, si los jueces coinciden con la apreciación legislativa no declararán inconstitucionales los gravámenes que pesan sobre quienes no están comprendidos por tales incentivos, y se fundamentarán en que no pueden expedirse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos.<sup>157</sup>

La Sala de lo Contencioso Administrativo, ha dicho al respecto: “Este principio implica, esencialmente, que en igualdad de circunstancias corresponde igual tributo; su aplicación debe tomar en cuenta la situación económica y social en que está el contribuyente. De esta forma lo dispone el

---

<sup>155</sup> Tribunal Supremo Español, Sentencia de Inconstitucionalidad, STC Referencia 45/1989 de fecha 20 de Febrero de 1989. En [http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1989-0045](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1989-0045). Consultado a las 9:45 P.M. el día 5 de Noviembre de 2010.

<sup>156</sup> Respecto de la exoneración o exención, esta requiere de una norma que expresamente libere de la obligación a personas que, en ausencia de dicha forma, estarían obligadas a pagar el tributo, por estar comprendidas en la definición del presupuesto de hecho o hecho generador; esa liberación podrá ser total o parcial, con o sin plazo, pura y simple o condicionada. En cambio, en la no imposición no es necesaria la norma exoneratoria, porque las personas en cuestión, no están incluidas en dicha definición. VALDES COSTA, R. *Instituciones de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 381

<sup>157</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 291

art. 232 de la Constitución, cuando afirma que no se pueden dispensar o perdonar deudas a favor del Fisco o de los Municipios. Sin embargo, es correcto el establecimiento de exenciones y beneficios tributarios (de naturaleza jurídica muy distinta al perdón o la condonación) en el ámbito fiscal, en la medida que se protejan otros valores o principios constitucionales, como por ejemplo, el orden económico y el incentivo a las pequeñas y medianas empresas” .<sup>158</sup>

El principio de Igualdad, tomando como base la jurisprudencia anterior, no se mide con un metro único sino que debe interpretarse según el criterio y los propósitos del legislador al momento de crear las imposiciones. Por lo que dicho principio no ha llegado a una mayor objetividad de criterio para aplicar un límite al poder fiscal del Órgano Legislativo, sino que le ha dado un nuevo control fundado en una apreciación de carácter político, económico y social del legislador.

Jarach opina, que: si la capacidad contributiva es una apreciación política del legislador, que debe ser razonable en función de los fines que se propone, el control que ejerce el Poder Judicial puede hacerse únicamente una vez identificado con los propósitos del legislador, porque mal puede condenar como inconstitucional un criterio político cuando no participa de los fines que se propone.<sup>159</sup>

Afirma el mismo autor, que un impuesto es igual cuando el Poder judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. En ese caso, los distinguos que hace el legislador, fundados en diferentes

---

<sup>158</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia 63-I-2001 de fecha 24 de Febrero de 2006.

<sup>159</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 131

capacidades tributarias, concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial y, por tanto, los impuestos resultan iguales. Sin embargo, si el Poder Judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas por el legislador, si no hay punto de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el Poder Judicial considera que los distinguos hechos por el legislador no se ajustan a criterios racionales de la tributación, que son arbitrarios frente a los que él considera legítimos y, por consiguiente, los impuestos son desiguales.<sup>160</sup>

Por último, el principio de igualdad debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de otros principios, y especialmente las exigencias del principio de progresividad. La conexión entre estos dos principios en el ámbito tributario, dice Martín Queralt, guarda estrecha relación con la construcción del principio de igualdad que ha realizado el Tribunal Constitucional (Español), según el cual, más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real.<sup>161</sup>

En nuestro caso, la Constitución recoge la igualdad real de todos los habitantes en el art. 101, el cual expresamente dice: El orden económico debe responder esencialmente a principios de justicia social, que tiendan a asegurar a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano.

Siguiendo a Rubén Hernández Valle, dice que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español ha precisado muy bien el contenido del principio de igualdad en sentido real y efectivo en varias de sus sentencias.<sup>162</sup>

---

<sup>160</sup> Ídem

<sup>161</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 152.

<sup>162</sup> Citado por, BERTRAND GALINDO, F. y otros. Op. Cit. Págs. 807-808

Entre otros, ha dicho que de ese principio derivan los siguientes corolarios:

1. Los poderes públicos deben promover los valores superiores del ordenamiento. Es decir, no sólo se debe respetar la igualdad formal ante la ley, sino promover también la igualdad real.
2. La efectividad de la igualdad y de la libertad están vinculadas al objetivo de garantizar un bienestar material generalizado.
3. Todo lo anterior requiere de los poderes públicos actuaciones positivas para remover obstáculos y para promover condiciones y cauces institucionales para esa efectividad de la libertad y de la igualdad y para la solución de los conflictos sociales.
4. El legislador puede, sin reducirse a la pura igualdad ante la ley, introducir conscientemente ciertas diferencias de tratamiento jurídico con vistas a esa igualdad real y efectiva.
5. Existe una proporcionalidad entre la finalidad constitucionalmente lícita de proporcionar una igualdad real y efectiva y los medios empleados para ello. Esto justifica, bajo ciertos supuestos, que determinadas desigualdades jurídicas tiendan a corregir desigualdades de hecho y, por tanto, a conseguir una igualdad real.
6. La función de la igualdad real y efectiva no puede dar lugar a resultados contrarios a los derechos y libertades fundamentales, ni pueden producirse normas contrarias a otros preceptos o principios constitucionales, como tampoco se puede con tal motivo vulnerar el principio jurídico de igualdad, el cual rechaza diferencias discriminatorias.
7. La medida diferencial debe ser necesaria para la protección de bienes y derechos pretendida por el legislador, y este fin ser, asimismo, constitucionalmente relevante. No puede el legislador establecer distinciones artificiosas o arbitrarias entre situaciones homogéneas o

cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia para ese trato diferente.

8. También el Tribunal Constitucional Español ha valido leyes singulares en razón de la igualdad. La igualdad ante la ley exige, en principio, leyes generales, pero no prohíbe contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso. La ley singular, por tanto, debe responder a una situación de igual índole y ser una medida razonable y proporcionada al supuesto de hecho sobre el que se proyecta.

Calvo Ortega<sup>163</sup> expresa, la cuestión que aquí interesa es si la igualdad tributaria es algo distinto de la suma de generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad. La respuesta es “no”. Estos principios cubren todo el frente tributario: la generalidad, el aspecto subjetivo (prohibiendo las exoneraciones por razón de la persona, del sujeto); la capacidad económica, gravando igual a todas las situaciones que manifiestan la misma aptitud ante los tributos y estableciendo, igualmente, exenciones generales ante el citado principio, sobre todo si se entiende la capacidad como un principio subjetivo-patrimonial concreta; la progresividad, consiguiendo una tributación reales en términos reales o de sacrificio de los contribuyentes.

En conclusión, en el principio de igualdad, existe la posibilidad de formación de distingos y categorías de contribuyentes, siempre que las mismas sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la cual es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines políticos, económicos y sociales de la imposición. Por lo tanto los

---

<sup>163</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 59

impuestos serán iguales cuando las apreciaciones políticas, económicas y sociales del legislador coincidan con las del Órgano Judicial y serán desiguales cuando no coincidan por quebranto de la Constitución.

Además el principio de igualdad, debe ser siempre interpretado en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales y generales del Derecho para lograr una igualdad real y efectiva dicho principio.

## **2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.**

Generalidad significa según el Diccionario de la Real Academia: mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular.<sup>164</sup>

Desde la perspectiva tributaria, el principio de generalidad “significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas”.<sup>165</sup>

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.<sup>166</sup>

Al respecto, nos dice 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”.<sup>167</sup> Se trata igualmente, dice Pérez

---

<sup>164</sup> *Diccionario de la Lengua española: Tomo II. 22ª Edición*, Real Academia Española; Madrid, 2001. Pág. 994

<sup>165</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 9ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991. Pág. 104.

<sup>166</sup> KURI DE MENDOZA, S. Op. Cit. Pág. 73.

<sup>167</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 347.

Royo,<sup>168</sup> de un principio conectado con el principio de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones<sup>169</sup> 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.<sup>170</sup>

Quiérese 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.<sup>171</sup>

Dicho principio es una condición esencial para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.<sup>172</sup> El principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo<sup>173</sup> que positivo, no se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, de linaje o casta.<sup>174</sup>

---

<sup>168</sup> PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 38

<sup>169</sup> *Vid.* ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Págs. 68-69. Si se permitiera una facultad discriminatoria con cualquier pretexto, ya sea secta, clase, raza, etc. estaríamos violando los fundamentos mismos de una República. Nadie puede ser excluido entonces, y aunque suene como un principio negativo la existencia de la generalidad es lo suficientemente ilustrativa de lo que se quiere en este terreno.

<sup>170</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 319.

<sup>171</sup> *Ídem.*

<sup>172</sup> En el mismo sentido, GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 279

<sup>173</sup> En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50. Junto a la declaración positiva del principio de generalidad, "todos están obligados a pagar tributos"; es más clarificador el planteamiento negativo: "nadie está exonerado de tributar".

<sup>174</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 264

Como se manifestó *supra*, este principio supone que todos los sujetos jurídicos están sometidos al poder tributario<sup>175</sup> (sentido positivo) y que no se puedan establecer exoneraciones individuales o de grupo (sentido negativo), ya sea a personas naturales o jurídicas, que no tengan una justificación dada por el ordenamiento tributario y específicamente por la misma Constitución.

La sala de lo Contencioso Administrativo ha dicho que: “Por el poder tributario o potestad tributaria, sólo se crean los tributos mediante normas dirigidas a todos los destinatarios, es decir son obligaciones de carácter abstracto o **general** para sujetos indeterminados, en tanto, por la realización del hecho imponible, se concretiza la relación jurídica tributaria, dándose un deudor tributario y un acreedor tributario que es el Estado”.<sup>176</sup>

#### **2.4.1 Antecedentes y Evolución.**

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,<sup>177</sup> hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas. En su momento, con el 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

---

<sup>175</sup> Para una mejor comprensión del Poder Tributario, Vid. GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Págs. 219 y ss.

<sup>176</sup> Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva, Referencia 189-2006 de fecha 14 de noviembre de 2008

<sup>177</sup> Vid. Capítulo I. Origen y evolución de los tributos.

historia y debidas, las más de las veces, al capricho regio o al favor del señor feudal.<sup>178</sup>

Sin embargo, en una sociedad en la que el principio de igualdad<sup>179</sup> de los ciudadanos ante la ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios –que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho-, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo existan privilegios amparados por ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la ley.

Por su parte, dice Calvo Ortega, “el principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal”.<sup>180</sup>

#### **2.4.2 La Exención como límite al principio de generalidad.**

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Sainz de Bujanda,<sup>181</sup> sostiene, que el principio de generalidad no supone que todos deban pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesto de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en

---

<sup>178</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 148

<sup>179</sup> Vid. ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 68. La generalidad es una conquista en la permanente lucha de los pueblos por la igualdad

<sup>180</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50.

<sup>181</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 104.

la ley. Es decir, que no se pueden eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva. En definitiva, este principio de generalidad lo que prohíbe es la existencia de privilegios. La diferencia entre el principio de generalidad con el de capacidad contributiva, es que el primero responde a la pregunta ¿A quién se grava?; y el segundo ¿Cómo se grava? La generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve político y la capacidad contributiva una situación concreta ante un tributo determinado que afecta la persona natural o jurídica que se trate.

Así, Fonrouge, considera que el beneficio de la dispensa de impuestos que consideramos al tratar del poder de eximir, constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tienen validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el poder legislativo, con el propósito –por lo común –de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país.<sup>182</sup>

Por lo que, el principio de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo

---

<sup>182</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 320. Al respecto nos dice, VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Págs. 264-265. El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda (no comprende a todos).

de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser.

Estas normas, dice Pérez Royo,<sup>183</sup> pueden fundamentarse en la propia capacidad económica (por ejemplo la exención de la renta mínima o vital) o en otras razones amparadas por el ordenamiento (véase las Rentas no gravables, del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>184</sup>). Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitu personae*.

Así, lo entendió la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo Español, al establecer que: “la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto la alusión “*Intuitu personae*”, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”.<sup>185</sup>

El quebranto del principio de generalidad, como lo llama Sainz de Bujanda<sup>186</sup>, se produce por distintos mecanismos técnicos jurídicos. En un sentido muy amplio, puede considerarse que la quiebra se produce si la ley, al definir los

---

<sup>183</sup> PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 38

<sup>184</sup> Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de Diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 1991.

<sup>185</sup> Tribunal Supremo Español. Sala de lo Contencioso. Sentencia Definitiva número 361 de fecha 2 de Junio de 1986. En <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=4400560&links=generalidad&optimize=19960111>. Consultado a las 9:40 P.M. el día 5 de Noviembre de 2010.

<sup>186</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 104

hechos impositivos, deja fuera otros hechos reveladores, de modo análogo a los gravados de capacidad contributiva. Ocurre, en efecto, por esa vía, que la carga impositiva no queda repartida con carácter general sobre todos los sujetos de igual capacidad contributiva.

El mecanismo que con mayor frecuencia se utiliza como límite o quebranto del principio de generalidad es la exención<sup>187</sup>, la que consiste bien, en que determinados hechos, lógicamente comprendidos dentro del presupuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley, la obligación tributaria (exención objetiva); bien en que, cuando el hecho imponible se produce respecto a una persona o a un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la obligación tributaria (exención subjetiva).<sup>188</sup>

Un ejemplo claro de exención objetiva en nuestro país, la encontramos en la Ley del Impuesto sobre transferencia de bienes raíces<sup>189</sup>, la cual en su art. 1 establece:

Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

1ª. La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario fuere el mismo socio que los aportó a la sociedad;

2ª. Numeral Suprimido.

---

<sup>187</sup> El art. 64 del Código tributario, define la exención, como: la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.

<sup>188</sup> *Ibíd.* Pág. 105. Véase en el mismo sentido, ESPINOSA, José Alberto. *Op. Cit.* Pág. 69. La generalidad puede, bajo un correcto marco jurídico, atenuarse cuando, atendiendo a razones subjetivas u objetivas, se acuerda que personas, situaciones, regiones, etc. no les nazca la obligación tributaria, lo que se denomina exenciones, que es lo equivalente a inculpaibilidad en materia penal.

<sup>189</sup> Decreto Legislativo No. 534 de fecha 20 de Mayo de 1993, publicado en el Diario Oficial número 115, tomo 319, de fecha 08 de junio de 1993.

3ª. La cesión de derechos hereditarios hecha con anterioridad a la aceptación de herencia de parte del cedente;

4ª. Numeral Suprimido.

5ª. La constitución o traspaso de los derechos de usufructo, uso o habitación;

6ª. La adquisición de bienes por parte del Estado, las Municipalidades y demás corporaciones y fundaciones de Derecho Público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, salvo disposición legal expresa en contrario.

Las Instituciones Autónomas, están sujetas a lo prescrito en el Régimen General de Exenciones contenido en el Decreto Legislativo N° 276, de fecha 31 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial N° 21, Tomo 290, de fecha 3 de febrero del mismo año;

7ª. Las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia;

8ª. Las donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores;

9ª. El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitidos vuelvan a éste después del plazo;

10ª. Los casos de exención contenidos en leyes especiales; cuando el valor del bien o bienes enajenados no exceda de ¢250,000.00.

11ª.- La adquisición de bienes raíces por parte de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, Asociaciones Comunitarias Campesinas u otras Organizaciones de Trabajadores Agropecuarios, inscritas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, relacionada con la transferencia efectuada por las Instituciones Ejecutoras del Proceso de la Reforma Agraria.

12ª. Los casos de fusión de sociedades que sean propietarias de bienes inmuebles.

Un ejemplo de nuestra legislación en el caso de la exención subjetiva, es el art. 8 de la Ley de Equipajes de viajeros procedentes del exterior,<sup>190</sup> que literalmente dicen: Los transportistas, -capitanes, pilotos o conductores, oficiales y tripulantes-, cuando entren al país en ejercicio de su actividad profesional, gozarán solamente de la exención para la introducción de sus efectos personales mencionados en los Artículos 2 y 3 de la presente ley, debiendo tales personas declarar por escrito la entrada de cualquier bien nuevo.

Para que no se contradiga el principio de generalidad, la exención ha de tener su fundamento en la justicia tributaria. Debe eximirse lo que es justo que no tribute (así lo entendió la Sala de lo Constitucional, respecto al art. 26 de la Ley del Fondo de Conservación Vial<sup>191</sup>, que afectaba al sector pesquero del país<sup>192</sup>), no debe eximirse lo que es justo que tribute (un ejemplo de ello es la Ley de Derechos fiscales por la circulación de vehículos<sup>193</sup>). Las exenciones contrarias al principio constituyen privilegios, en el sentido peyorativo de normas excepcionales no justificadas en base a criterios de justicia.<sup>194</sup>

---

<sup>190</sup> Decreto Legislativo No. 680 de fecha 20 de octubre de 1993, publicado en el Diario Oficial número 6, tomo 322, de fecha 10 de Enero de 1994.

<sup>191</sup> Decreto Legislativo No. 208 de fecha 30 de noviembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 237, tomo 349, de fecha 18 de diciembre de 2000.

<sup>192</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 59-2003, de fecha 12 de Julio de 2005. Existe una exclusión arbitraria de beneficio –por parte del legislador- del sector que se dedica a las actividades de pesca, a quienes no se les benefició con las exenciones que otorga la LEYFOVIAL a los aviones y autobuses, omisión en la que el legislador incurrió y que es manifiestamente inconstitucional... el legislador, como hemos apuntado supra, ha realizado una exclusión arbitraria de beneficio que conlleva dos situaciones: (i) la violación al principio de igualdad; y (ii) la generación de una inconstitucionalidad por omisión. La solución más atinada será, lógicamente declarar inconstitucional la norma sujeta al este examen de constitucionalidad y "reconstruirla" sustituyéndola por la otra. En consecuencia se establece que el art. 26 de la LEYFOVIAL vulnera el art. 3 Cn., siendo inconstitucional su contenido...

<sup>193</sup> Decreto Legislativo No. 504 de fecha 16 de abril de 1993, publicado en el Diario Oficial número 73, tomo 319, de fecha 22 de abril de 2000.

<sup>194</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 105

Calvo Ortega, cuestiona ¿En qué medida afectan al principio de generalidad las innumerables y a veces importantes exenciones establecidas en los ordenamientos tributarios de nuestros días? La respuesta, es ninguna, sólo afectarían si fuesen declaraciones de exoneración subjetiva y real.<sup>195</sup>

La exoneración por razones estrictamente subjetivas (es decir, no basadas en la capacidad contributiva) no cabe. La que se justifica por la afectación total y permanente del patrimonio de un sujeto a la realización de fines de interés general está abierta a un debate.

En palabras de Martín Queralt, el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. Ahora bien, debe tenerse presente que la concesión de beneficios tributarios puede ser materialmente legítima cuando a pesar de favorecer a personas dotadas de capacidad contributiva suficiente para soportar cargas tributarias, el legislador dispensa el pago de tributos con el fin de conseguir satisfacer determinados fines dotados de cobertura constitucional.<sup>196</sup>

La no discriminación (esencia de la generalidad) puede llevar a determinadas interdicciones en tributos de establecimiento discrecional donde la manifestación de capacidad es la misma (por ejemplo las contribuciones especiales<sup>197</sup>) o en actuaciones tributarias de las Administraciones no

---

<sup>195</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50.

<sup>196</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Págs. 148-149

<sup>197</sup> El art. 15 del Código Tributario, define la contribución especial, como: *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación”*.

simultáneas en todo el Estado (por ejemplo las revisiones catastrales que realizan los municipios). En otras palabras, el principio de capacidad no obliga al legislador a gravar todas las manifestaciones de la misma (no tiene carácter universal), mientras que el de generalidad sí obliga a actuar en relación con todos los sujetos que se encuentran en la misma situación.<sup>198</sup>

### 2.4.3 Interpretación de las Exenciones.

Las exenciones, según Rodolfo Spisso<sup>199</sup>, pueden ser interpretadas de las siguientes maneras:

Interpretación restrictiva: Esta modalidad parte de la premisa que las exenciones constituyen odiosas violaciones al principio de generalidad del impuesto, que como observa Jarach, se funda en la aplicación del principio latino “*plus dixit quam voluit*”, que significa que el legislador ha dicho más que en lo que la realidad quería decir, lo que aconseja restringir el sentido de las palabras para acotar al mínimo su campo de aplicación.<sup>200</sup>

Interpretación estricta: García Belsunce, señala que la interpretación estricta es “aquella que se limita a declarar el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas, sin restringirlo o reducirlo- interpretación restrictiva- ni tampoco extenderlo en función de la voluntad de la ley interpretada más allá del sentido literal del texto, de acuerdo con su sentido racional- interpretación extensiva”.<sup>201</sup>

---

Un ejemplo de ello es el impuesto regulado en la Ley Fovial, a la cual hicimos referencia *supra*.

<sup>198</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 51

<sup>199</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 348

<sup>200</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 269

<sup>201</sup> GARCÍA BELSUNCE, H. *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982. Pág. 115.

Esta corriente interpretativa propicia la aplicación de las exenciones sobre la base objetiva de la expresión literal de la ley, de lo que resulta que se admitirán sólo las enunciadas manifiesta y taxativamente en las normas positivas. Esta corriente interpretativa se caracteriza por un apego minucioso y gramatical a las palabras de la ley.

Interpretación Extensiva: La utilización de métodos generales de interpretación- y en particular el de la significación económica- en derecho tributario signó el abandono de la sujeción irrestricta a la letra de la ley. Para apreciar el espíritu de la ley determinado por la voluntad del legislador se hace necesario recurrir a la ponderación, junto al elemento gramatical, del elemento lógico que estriba en la descomposición del pensamiento del legislador, en la búsqueda del espíritu de la ley, del elemento histórico que trata el derecho existente sobre la materia de la época en la cual la ley ha sido dictada y determina el modo de acción de ésta y los cambios que ha introducido y del elemento sistemático, que aprehende el vínculo íntimo que liga a las instituciones y reglas de derecho en una vasta unidad.<sup>202</sup>

#### **2.4.4 Justificación de las exenciones o beneficios fiscales.**

Este aspecto, plantea el problema de la legitimidad del empleo del sistema tributario con fines de política económica.

En palabras de Sainz de Bujanda<sup>203</sup>, las exenciones para este tipo de incentivos, para el desarrollo económico y la redistribución de la renta constituyen innegablemente imperativos de justicia, y ésta es una, no se puede admitir la colisión entre dos especies de justicia y jamás la injusticia puede servir a la justicia.

---

<sup>202</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 350

<sup>203</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 106.

Desde el punto de vista jurídico positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que estos sean, porque para ello, sería necesario producir una legislación radicalmente nula por inconstitucional. El ordenamiento jurídico ha de entenderse y aplicarse como un todo y sería aberrante que las operaciones se hicieran de modo que hubieran de sacrificarse determinados principios y normas fundamentales por otros de igual rango.<sup>204</sup>

Martín Queralt<sup>205</sup>, nos explica, que este aspecto debe tenerse en cuenta, ya que el sistema tributaria se mueve cada vez más en un contexto económico que obliga al Estado a utilizar el tributo como medio de política económica.

Nuestra constitución permite las exenciones<sup>206</sup> a favor de ciertas actividades al otorgar a la Asamblea Legislativa la facultad de “decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios” (art. 131, ordinal 11° Cn.)

Un ejemplo claro, es el de una sociedad que ha tenido cuantiosos beneficios económicos y que, en consecuencia, dispone de capacidad económica, suficiente para pagar el correspondiente impuesto sobre los beneficios obtenidos, puede verse dispensada parcialmente del pago de tal impuesto, a cambio de que aumente el número de trabajadores y contribuya así a la política económica orientada al pleno empleo.

---

<sup>204</sup> Ídem.

<sup>205</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág

<sup>206</sup> La Sala de lo Constitucional ha dicho respecto a las exenciones: En la exención existe un derecho subjetivo al disfrute de la misma, que no puede ser suprimido ni suspendido durante el tiempo de vigencia, de manera tal que la revocatoria del acto administrativo en que la exención hubiera sido concedida, no puede acarrear la pérdida de ese derecho, ni puede éste tampoco verse afectado por leyes posteriores que supriman explícitamente las exenciones o beneficios fiscales. Sentencia de Amparo, referencia 305-1999 de fecha 19 de Marzo de 2001.

Héctor Belisario Villegas, es adverso a las exenciones tributarias dadas por el Estado, llamándolas regalos tributarios, el cual explica: “a nadie le cabe duda de que casi todas las medidas que se disponen en nombre de la promoción económica nacional o regional, son abiertamente violatorias de la generalidad entendida como expresión de capacidad contributiva. Muchas de estas acciones estatales significarán la exención por razones de fomento de sujetos tributarios con inmensa capacidad de pago público, pero que no abonarán los impuestos para alentar, con su acción, el incremento de puestos de trabajo o el progreso de las zonas atrasadas.”<sup>207</sup>

Continúa, diciendo que por los siguientes motivos, es adverso a los incentivos fiscales:

1. Las medidas extrafiscales traen más inconvenientes que ventajas, porque producen brechas y quiebres en el sistema tributario, que pierde consistencia y homogeneidad. Los tributos se erosionan y son más difíciles de controlar. Se producen incontables huecos por donde – cual pez en el agua- se cuele la evasión.
2. Es innegable el grave peligro de que grupos gobernantes o amigos del poder promuevan actividades en que están personalmente interesados, con prescindencia de las necesidades públicas.
3. No hablaremos de corrupción y acciones ilícitas de las autoridades gubernamentales. Ello es tema que corresponde al derecho penal común. Pero el refrán dice que “la ocasión hace al ladrón”.
4. Ello da lugar a una conducta gubernamental igualmente reprobable, ya que el Estado revoca retroactiva e indiscriminadamente este tipo de medidas en abierta violación a los derechos adquiridos de todos aquellos, que de buena fe, realizan las inversiones requeridas.

---

<sup>207</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 267.

5. Los obsequios tributarios desfiguran los tributos y hacen olvidar su verdadera esencia.<sup>208</sup>

La concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada- y ser constitucionalmente-, siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional.<sup>209</sup> No podrá, en tales supuestos hablarse de privilegios contrarios al principio constitucional de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas.

La sala de lo Constitucional, hablando sobre la competencia de la Asamblea Legislativa, para decretar los incentivos y beneficios fiscales en los objetivos que gozan de respaldo constitucional, ha dicho: "...puede dividirse en tres aspectos: (a) que la Asamblea Legislativa tiene la competencia para 'decretar de una manera general, beneficios e incentivos'; (b) que dichos beneficios o incentivos pueden ser 'fiscales o de cualquier naturaleza'; y (c) que los mismos deben tener por objeto 'la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios'.

Ahora bien, por su estrecha relación con uno de los puntos de la pretensión objeto del presente proceso, a continuación únicamente se interpretará el tercer aspecto de dicho ordinal.

Tenemos, pues, que el constituyente quiso -aunque sin antecedentes histórico normativos- incluir dentro de la zona de reserva de ley a favor del

---

<sup>208</sup> Ídem.

<sup>209</sup> Nuestra Constitución, regula en el Orden Económico los objetivos de política económica para el desarrollo social, estableciendo: art. 101 inciso 2: "*El Estado promoverá el desarrollo económico social mediante el incremento de la producción, la productividad y la racional utilización de los recursos. Con igual finalidad, fomentará los diversos sectores de la producción y defenderá el interés de los consumidores*". El art. 102 inciso 2: "*El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada dentro de las condiciones necesarias para acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país*".

Órgano Legislativo, la posibilidad de que éste decretara, entre otras cosas, beneficios o incentivos fiscales para la 'promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios'; es decir, que se habilita a crear incentivos o beneficios fiscales que vayan orientados a elevar o mejorar -en términos generales- condiciones de vida, aspectos intelectuales, condiciones de productividad, etc. o como la misma Constitución sostiene, aspectos culturales por un lado, científicos por otro, así como aspectos agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.

En síntesis, el establecimiento de beneficios o incentivos fiscales por medio de decreto legislativo debe estar encaminado al logro de iniciativas que favorezcan definitivamente los rubros de la realidad antes mencionados, indistintamente de su grado de establecimiento o perfeccionamiento en el momento en que surgen aquellos beneficios fiscales".<sup>210</sup>

## **2.5 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.

En el 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

---

<sup>210</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 22-98 de fecha 19 de Marzo de 2002.

escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

La proporcionalidad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.<sup>211</sup>

### **2.5.1 Definiciones del principio de proporcionalidad.**

El Diccionario de La Lengua Española define a la proporción como la “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”.<sup>212</sup>

Atendiendo a 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<sup>213</sup>”

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

---

<sup>211</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario, Op. Cit. Pág.275.

<sup>212</sup> *Diccionario De la Academia Española*. Op. Cit. Pág. 1073

<sup>213</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, A. *Derecho Fiscal*. 18ª Edición, Editorial Themis, México, 2004. Pág. 256.

fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular”<sup>214</sup>.

Según 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”.<sup>215</sup>

Para Sainz de Bujanda el principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que: “la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes. En la medida en que se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema”<sup>216</sup>.

De acuerdo a las definiciones anteriores el principio en estudio se relaciona con el principio de capacidad contributiva y justicia; en caso de omitir como patrón de control dichos principios esta recaudación de impuestos sería ilegal o mejor dicho inconstitucional. Así es necesario recalcar que la fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse en “proporción”

---

<sup>214</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, M. *Derecho Tributario*. Segunda Edición, Cárdenas Editor, México, 1998. Pág. 136.

<sup>215</sup> ARRIJOA VIZCAÍNO, A. Op cit, p. 257

<sup>216</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Op. Cit. pág.111.

a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Esto no significa prohibir la progresividad del impuesto<sup>217</sup>.

Doctrinariamente el principio de proporcionalidad se ha entendido como "un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil o punto de mira: el de la inutilidad, innecesariedad y desequilibrio del sacrificio".<sup>218</sup>

Se afirma también que es un principio de carácter relativo, ya que compara dos magnitudes y se concentra en confrontar los medios previstos por la norma jurídica y su correlación con los utilizados por los poderes públicos.

### **2.5.2 El Principio de proporcionalidad en El Salvador.**

El Salvador es un Estado soberano cuya finalidad se vislumbra en el art. 1 de la Constitución de la República, el cual señala: "El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común".<sup>219</sup>

---

<sup>217</sup> VILLEGAS, Belisario, Op. Cit. Pág.275.

<sup>218</sup> BARNES, Javier. *"El Principio de Proporcionalidad"*. Cuadernos de Derecho Público, número 5, Septiembre-Diciembre, España, 1998. Pág.19.

<sup>219</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 99-2001, de fecha 16 de abril de 2002. "Ese binomio, poder tributario-deber de contribuir, está marcado por una clara finalidad, por un lado, la necesidad del Estado de recaudar impuestos con el objeto de cumplir los fines a los que la misma Constitución le compromete (art. 1 Cn) y por otra, viabilizar esa captación de renta procurando la mayor aquiescencia social de los contribuyentes. En este orden, es de vital importancia que las necesidades de financiamiento de los gastos del Estado no traspasen –entre otras fronteras fiscales–, los límites del deber de contribuir que todo ciudadano tiene".

Para alcanzar dichos fines el Estado cuenta con la potestad tributaria, la cual se configura como el mecanismo por medio del cual se costea de los fondos necesarios para desarrollar su gestión.

Dicha potestad tributaria no es irrestricta, ya que la misma Constitución establece los parámetros dentro de los cuales debe desarrollarse (principios de derecho tributario); debido a esto la Administración Pública se encuentra indudablemente circunscripta al principio de proporcionalidad, en el sentido que su injerencia en la situación jurídica de los particulares está limitada atendiendo a su competencia y, además, al respeto a los derechos concedidos a los mismos.

En este sentido se afirma que el principio de proporcionalidad constituye para jueces y tribunales un canon más de control con el que contrastar la conformidad a Derecho de los demás poderes públicos.

De las ideas expuestas se puede colegir que, la proporcionalidad es un instrumento que el ordenamiento jurídico prevé para controlar que los límites y controles a la actividad estatal se ejerciten adecuadamente.

En el ejercicio de la potestad tributaria, el gravar razonablemente a los administrados se trasluce por lo preceptuado en el art. 131 ordinal 6° de la Constitución: "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6°. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa". Es decir, que el legislador o bien la Administración Pública competente, en su caso, al momento de gravar ciertas manifestaciones de capacidad económica debe atender los principios constitucionales de los cuales hemos comentado anteriormente, de una forma proporcionada y mesurada, dentro de sus potestades.

Ello implica que de esta forma el principio de proporcionalidad se ve estrechamente vinculado con la actividad estatal y se refleja no sólo de forma

independiente, sino que también por medio de otros principios y valores contenidos en la Constitución.

De las definiciones arriba transcritas se desprende también que el principio de proporcionalidad va en relación con la “capacidad económica” de los obligados a contribuir, es decir, que los particulares deben aportar a la Hacienda Pública en proporción a los ingresos o utilidades que perciban.

En este mismo sentido Jarach,<sup>220</sup> menciona que “la proporcionalidad no quiere decir proporcionalidad con respecto a la medida base del impuesto, sino a la capacidad contributiva apreciada por el legislador. Debe haber igual proporcionalidad de acuerdo a la capacidad y no a la riqueza, porque, de lo contrario, sería igual que admitir como legítimos y válidos sólo los impuestos proporcionales”.

La proporcionalidad más que un principio propiamente dicho, es una técnica mediante la cual se satisface el principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de una igualdad de hecho.

La igualdad impone cuanto menos que sea proporcional a la capacidad económica, existiendo fuertes corrientes de opinión que sostienen que la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de igualdad relativa sólo se mantiene si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos, lo cual exige una tributación progresiva, de forma tal que ambos experimenten un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Op. Cit. Pág 138.

<sup>221</sup> SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. pág.336.

Por esto debe entenderse el principio de la proporcionalidad que está determinada en función de la riqueza, es decir, proporcionalmente quiere decir en “proporción” a la capacidad de los habitantes.

Lo cual es equivalente al principio de igualdad,<sup>222</sup> según la doctrina que, hemos visto, es el resultado de la evolución jurisprudencial. Igualdad quiere decir igualdad a paridad de capacidad tributaria, y proporcionalidad quiere decir igualdad en relación a la capacidad tributaria<sup>223</sup>.

Un ejemplo concreto de la aplicación del principio de proporcionalidad en nuestra legislación secundaria es el contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta al indicar la tabla para cálculo del impuesto de personas naturales:

Art.37.- El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se establece, para los casos especialmente previstos en esta ley:

Si la renta neta o imponible es:	El impuesto será de:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hasta ¢22,000.00 (\$2,514.285)</li> <li>• De ¢22,000.01 (\$2,514.286) a ¢80,000.00 (\$9142.857)</li> <li>• De ¢80,000.01(\$9142.858) a</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exento</li> <li>• 10% sobre el exceso de ¢22,000.00 (\$2,514.285) más ¢500.00 (\$57.14)</li> <li>• 20% sobre el exceso de ¢80,000.00(\$9142.857) más</li> </ul>

<sup>222</sup> En el mismo sentido, MARTIN, José Maria; y otros. Op Cit. Pág. 100.

<sup>223</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Op. Cit., pág.137.

<p>¢200,000.00 (\$22857.142)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De ¢200,000.01(\$22857.143) en adelante</li> </ul>	<p>¢6,300.00 (\$720.00)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 30% sobre el exceso de ¢200,000.00 (\$22857.142) más ¢30,300.00 (\$3462.857)</li> </ul>
--	--

De esta forma el legislador aplicó el principio de proporcionalidad estableciendo tarifas progresivas de impuestos en las que se grava al contribuyente atendiendo a su capacidad económica (en proporción de su capacidad económica), así el que más posee riqueza contribuye en mayor medida debido a su renta.<sup>224</sup>

Para hacer más claro lo anteriormente expuesto, la Sala de lo Constitucional ha establecido en su jurisprudencia la opinión acerca de este principio: "(...) procede acotar, que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Es decir, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe gravarse diferencialmente conforme a tarifas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos".<sup>225</sup>

<sup>224</sup> Decreto Legislativo No.175, del 13 de febrero de 1992, Diario Oficial No.35, Tomo No.314, del 21 del mismo mes y año, que sustituyó los Arts.33, 35, 36, 37, 38 y 39.

<sup>225</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad, referencia 95-D-2003 de fecha 23 de Abril de dos mil cuatro.

Así, en la misma sentencia la Sala de lo Constitucional, menciona como elemento de la proporcionalidad el principio de progresividad relacionándolos de esta manera: El principio de progresividad implica que la carga tributaria será soportada en mayor medida por aquellos que mayores recursos poseen, todo de manera que, los niveles de progresividad en los impuestos establecidos eviten la regresividad del sistema. Actualmente la progresividad es considerada como una de las técnicas más eficaces en la lucha por acceder a sistemas tributarios que permitan una justa distribución de las cargas públicas.

Por su parte Neumark<sup>226</sup> lo define como la forma de: “...estructurar toda la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra, progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago (proporcionalidad), a fin de conseguir de esta manera redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante se considere justa”.

Es claro que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea

---

<sup>226</sup> NEUMARK, Fritz. Op. Cit. pág.78.

posible diseñar los impuestos indirectos conforme a la regla de progresividad<sup>227</sup>.

La Sala de lo Constitucional, considera, además al principio de proporcionalidad como: "... un límite al ejercicio de la actividad represiva del Estado, pues obliga a que cualquier acción pública de esta índole observe una proporción o justa medida con el objetivo pretendido con su puesta en práctica, de forma que cuando el mismo pueda lograrse a través de cauces alternativos manifiestamente menos gravosos, se imponga la utilización de estos últimos.

Se puede formular entonces la proporcionalidad como un criterio de justicia de una adecuada relación de medios y fines en los supuestos de injerencias de la autoridad sobre los derechos fundamentales; es decir como un patrón de medición que posibilite el control de cualquier acto excesivo mediante la contraposición del motivo y los efectos.

Es justamente un límite frente a las intromisiones del poder en el ejercicio de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Pero también se constituye como un límite en el ejercicio de los derechos, cuando en el ámbito de los mismos resulta que puede menoscabar o lesionar otros derechos, principios o valores constitucionales. Por eso, el principio de proporcionalidad se constituye como límite de límites de los derechos.<sup>228</sup>

Así, el principio de progresividad adquiere relevancia como un instrumento eficaz en la redistribución de la riqueza, que es sin duda un aspecto fundamental para lograr un sistema tributario que denote verdadera justicia.<sup>229</sup>

---

<sup>227</sup> SPISSO, Rodolfo R., Op. Cit. Pág.337.

<sup>228</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia 4-2005, de fecha 21 de marzo de 2006.

<sup>229</sup> PÉREZ LUQUE, M. *Deberes Tributarios y Moral*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980. pág. 34

Continúa, estableciendo la sala, con respecto a dicho principio: ...que el principio de proporcionalidad *strictu sensu* connota la prohibición de sobrecargar al afectado con una medida que para él represente una exigencia excesiva, sin que con ella además se vea favorecido el interés general o resultando beneficiada la comunidad; medio y fin aparecen con dos variables que no pueden estar en evidente desproporción.

Es importante destacar que los términos de comparación que permiten averiguar la infracción o no del principio de proporcionalidad son, por un lado, la medida o resolución que adopta la autoridad competente, y del otro, el fin perseguido de acuerdo a la legalidad.

Tinetti, siguiendo a González-Cuellar Serrano, descompone el principio de proporcionalidad en sus aspectos principales, formulando un examen de proporcionalidad con dos tipos de presupuestos: formales, que se refieren al principio de legalidad, en el cual se debe tipificar tanto las condiciones de aplicación como el contenido de las intromisiones de los poderes públicos en el ámbito de los derechos; y materiales, los cuales hacen referencia a su justificación teleológica, en la que su fin ha de ser tutelar bienes constitucionalmente protegibles.<sup>230</sup>

Por último, es importante destacar que para que exista la proporcionalidad es necesario que la medida no altere el contenido esencial del derecho afectado; y que introduzca precisiones tolerables de la norma iusfundamental, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido.

Como ya hemos visto, el principio de proporcionalidad se resume básicamente a unos cuantos e importantes factores; que son:

---

<sup>230</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, referencia 20-2003, de fecha 14 de diciembre de 2004.

1. La capacidad contributiva de cada contribuyente, para de esta manera poder establecer en qué manera contribuirá al gasto público.
2. El contribuyente deberá pagar solo una parte de sus ingresos.
3. Se deberán utilizar tasas progresivas para que de esta manera, dependiendo de los ingresos de cada persona, se contribuya de una manera justa.

Es común la equivocación de ciertos autores de tomar como uno sólo el principio de equidad y el de proporcionalidad pero aunque si bien es cierto estos principios se complementan y se interrelacionan, a efecto de estudio debemos tomar en cuenta que existen diferencias puntuales entre los dos principios. Arrijo Vizcaíno<sup>231</sup>, nos dice que tales diferencias son:

1. Mientras que el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
2. El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las cuotas, tasas o tarifas tributarias, en cambio la Equidad a los demás elementos del tributo.
4. La Proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad y la Equidad en una noción de igualdad.

---

<sup>231</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op cit. Pág.257

5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia. La aplicación de la justicia a casos concretos.
6. La Proporcionalidad se vincula al pago de las contribuciones para sufragar gastos públicos y la Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada de la recaudación de impuestos.
7. La Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de las personas, mientras que la Equidad atiende fundamentalmente a los supuestos establecidos en la ley, relativos al nacimiento y plazo para el pago las contribuciones.

El principio de proporcionalidad, según Calvo Ortega,<sup>232</sup> tiene hoy un amplio recorrido que va desde la producción de la norma hasta la extinción de la obligación. La importancia del principio se basa, en última instancia, en una importante contradicción técnica: la abstracción de la norma y la muy diversa capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos. Los primeros reflejos del principio se localizaron en la determinación de la base imponible. Hoy se extiende a los deberes fiscales generales del contribuyente, a la recaudación e incluso, en ocasiones, al propio régimen tributario. Su línea y su efecto es siempre el mismo: simplificar la gestión del tributo a medida que la capacidad administrativa del contribuyente es menor.

En nuestros días se abre paso a una nueva idea de proporcionalidad (y de utilización del principio) como adecuación de los poderes tributarios a objetivos concretos e incluso como moderación de tales poderes.<sup>233</sup>

---

<sup>232</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág.77.

<sup>233</sup> Idem

### **2.5.3 Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado.**

Este principio se halla expresado en casi todas las constituciones de los diferentes países. En particular en Argentina, lo encontramos consagrado en forma incidental en el art. 4° de la Cn. Argentina, juntamente con el principio de equidad y en el Art.67 inc.2°. El significado de este principio en general y en el caso especial de Argentina ha sido objeto de diferentes interpretaciones. Así por ejemplo, en los Estados Unidos una formulación de la Constitución Federal análoga a la mencionada del artículo 4° de Argentina, fue interpretada en el sentido de que los impuestos directos podían ser recaudados por el Gobierno Federal en proporción del número de habitantes de cada Estado; fue necesario el transcurso de más de 100 años para que el Gobierno Federal pudiera introducir el impuesto a la renta previa enmienda constitucional para que el Congreso Norteamericano pudiera establecer el impuesto a la renta con escala progresiva y liberado del vínculo del censo.

Siempre en los Estados Unidos, el principio de proporcionalidad establecido en la Constitución de Illinois fue interpretado por la Justicia de ese Estado como una prohibición de los impuestos progresivos.

En Argentina, se interpretó dicho principio como que la proporcionalidad requerida por la Constitución no significa la prohibición de los impuestos progresivos y que no se exigía una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes.<sup>234</sup>

La Corte Suprema de Argentina ha entendido que la proporcionalidad que menciona la Constitución quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esta graduación se funda en el propósito de lograr igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

---

<sup>234</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 324

La conclusión jurisprudencial Argentina es que la proporcionalidad que establece la Constitución no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes. Dicha Corte Suprema ha dicho que el impuesto progresivo ha sido aceptado como legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto que exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.<sup>235</sup>

## **2.6 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.**

A manera de introducción, el principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes.

En la medida que se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema.<sup>236</sup>

### **2.6.1 Antecedentes Históricos.**

La evolución histórica de la progresividad registra curiosas alternativas de rechazo y de aceptación, incluso por los mismos países y en muchos casos por razones políticas. Como sucedió, por ejemplo, con los gobiernos revolucionarios franceses desde la aplicación de altísimas alícuotas hasta su supresión en el XVIII brumario, y ha alcanzado verdaderos excesos en su aplicación. La tendencia actual es partidaria de una notoria atenuación.<sup>237</sup>

---

<sup>235</sup> Ídem.

<sup>236</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de derecho financiero*. Op. Cit. Pág. 111.

<sup>237</sup> VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 127

A favor de la progresividad -entre otros-, se enrolaba aquí el polémico *Knut Wicksell* (1851-1926), quien estaba indignadísimo con el carácter regresivo del sistema impositivo sueco. Abogaba por la progresividad en el impuesto sobre los ingresos personales, sobre el patrimonio y sobre las sociedades, entendiendo que los impuestos sobre el lujo funcionaban, en realidad, como un racionamiento. Para llegar a una mejor estructura impositiva hacían falta instituciones políticas más democráticas, por lo cual se mostró partidario del sufragio universal y consideraba necesario un movimiento obrero potente, a fin de lograr una más amplia democracia. No parecía afectarlo el hecho de que la política fiscal modificara algunas de las estructuras jurídicas de la propiedad, como las resultantes de los monopolios, las plusvalías y las herencias. Sostenía que los impuestos indirectos constituían un artificio mediante el cual los propietarios conseguían eludir la carga correspondiente.<sup>238</sup>

En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad.<sup>239</sup>

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la *proporcionalidad* (para las finanzas públicas, un impuesto es "proporcional" cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada).

---

<sup>238</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Op. Cit. Pág. 33

<sup>239</sup> PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 39.

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del siglo XX. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.<sup>240</sup>

Conforme a la constitución americana, antes de la enmienda 16<sup>241</sup> los impuestos directos sólo podían ser establecidos en proporción a la población de cada estado, en tanto que entre nosotros el concepto de proporcionalidad fue vinculado a la riqueza de la población llamada a contribuir.

### **2.6.2 Principio de Progresividad y Relación con otros Principios.**

Previo a desarrollar la diversidad bibliográfica que define este principio en su aplicación tributaria, es de interés general brindar una definición amplia que nos permita partir de un significado básico. El diccionario de la Real Academia Española deriva Progresividad como una cualidad de progresivo. Adjetivamente que avanza, favorece el avance o lo procura. Que progresa, o aumenta en cantidad o perfección.<sup>242</sup>

Esta primera definición no se aleja de la que pretendemos dejar por sentada en el desarrollo de este principio, por el contrario, contiene elementos importantes que componen la progresividad como un fundamento para integrar los límites al poder tributario, puesto que la misma representa las diversas variaciones de tipo fiscal aplicables al sujeto pasivo, pero

---

<sup>240</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 206

<sup>241</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 336. Esta enmienda autorizó al congreso a imponer impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere su origen, sin dividirlos proporcionalmente entre los diferentes estados y sin tener en cuenta un censo o enumeración.

<sup>242</sup> *Diccionario de la Real Academia Española*. Op. Cit. Pág. 1070.

controlados por otros principios, que, a pesar de regular una porción distinta del accionar tributario, muestran una relación estrecha entre sí.

Algunos autores sostienen que la igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquella. La proporcionalidad y la progresividad, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho.<sup>243</sup>

Siempre en la línea de la comparación, Martín Queralt establece que la progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. Además de entenderlo como límite a la progresividad del sistema tributario, ha sido vinculado al principio de capacidad contributiva, e incluso por algunos autores al de justicia tributaria. Luego afirma que la progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines distintos como pueden ser la distribución de la renta u otros fines previstos en la constitución.<sup>244</sup>

En ese mismo sentido, la sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, establece que una visión más amplia del tradicional principio de capacidad económica pone en relación dicho principio con otros principios del ordenamiento tributario, tales como el de igualdad y el de progresividad,

---

<sup>243</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 336. En el mismo sentido, PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Págs. 39-40. También en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de la redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos.

<sup>244</sup> MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 155

siendo este último una manifestación del principio constitucional de proporcionalidad.<sup>245</sup>

Las anteriores posturas nos confirman que al final, todos los principios están conectados entre sí, y diferenciados únicamente por líneas doctrinales e interpretativas según la realidad fiscal que vive cada estado.

Así, hemos encontrado definiciones básicas sobre el principio de progresividad, pero la idea primordial, es tener un enunciado simple de este principio que nos permita desarrollar eficazmente su desenvolvimiento a través de la norma, y determinar su relación, por mínima o máxima que sea, de los otros principios con los cuales se le ha comparado.

### **2.6.3 Principio de Progresividad Tributaria.**

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.<sup>246</sup>

El principio de progresividad supone en su versión más conocida, que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición (de la materia que se grava), corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. Normalmente, se concreta en un tipo de gravamen más elevado a medida que la cuantía de la base del tributo es más alta. La progresividad, como principio, se aplica sólo a los impuestos y puede predicarse a una figura aislada, de varias o del sistema tributario en su conjunto.

---

<sup>245</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de amparo Referencia 100-2001 de fecha 24 de mayo de 2002.

<sup>246</sup> PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 39.

Estudiando en relación con la renta total de cada contribuyente se ha fundamentado históricamente (con toda la relatividad que se quiera probada en un largo debate) en la utilidad decreciente de la renta a medida que aumenta o en su utilidad social, es decir, la evaluación sociológica y política de sucesivas unidades de renta. Es indiscutible que los impuestos progresivos tienen que gravar una universalidad que permita contemplar la totalidad de la situación económica determinada del sujeto pasivo (renta, patrimonio y consumo).

Desconocer esto sería tanto como prescindir del presupuesto científico que permite hablar de una mayor o menor utilidad de las unidades de renta o de cualquier otra materia económica que se elija como objeto de imposición. Sólo en el consumo se puede admitir una excepción dada su heterogeneidad, fraccionamiento y dificultades administrativas para su contemplación global. La coexistencia de varios impuestos sobre el consumo y de varios tipos de gravamen dentro del principal de ellos (el que grava el valor añadido) produce una especie de “progresividad cualitativa”, o lo que es lo mismo, los tipos de gravamen correspondientes a productos de precio más elevado (y cuyo consumo implica, normalmente, una mayor capacidad económica), son, en la mayor parte de los casos, más altos que los que podríamos denominar de tipo medio.<sup>247</sup>

Es por ello que la igualdad tributaria no puede ser entendida en sentido de igualdad matemática, es decir, que todos paguen la misma contribución, como en el impuesto de capitación.<sup>248</sup> La igualdad impone cuanto menos, que sea proporcional a la capacidad económica, existiendo fuertes corrientes

---

<sup>247</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Págs. 57-58.

<sup>248</sup> El término "impuesto de capitación", en la mayor parte del mundo es un impuesto de tasa única que grava a todos los ciudadanos de una región con el fin de recaudar dinero para el gobierno.

de opinión que sostienen que la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de igualdad relativa sólo se mantiene si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos, lo cual exige una tributación progresiva, de forma tal que ambos experimenten un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.<sup>249</sup> Al respecto, la ya citada Sala de lo Constitucional expresa que el principio de proporcionalidad requiere que el monto de los gravámenes esté "en proporción" con el costo del servicio, la contraprestación pública o la capacidad contributiva de los obligados, dependiendo el tipo de tributo. Vinculado a este principio –como se dijo en el párrafo anterior-, encontramos el principio de progresividad, según el cual la alícuota o porcentaje del impuesto se va elevando a medida que se aumenta el capital imponible.<sup>250</sup>

Lo anterior nos confirma lo plasmado al inicio de este tema, respecto a la asociación indiscutible entre los diversos principios tributarios; acercándonos así, a la también existente relación entre capacidad económica y progresividad, respondiendo esta última a una determinada forma de contribuir de acuerdo a la capacidad económica.<sup>251</sup> Este planteo, dicen Bayona y Soler," puede resultar insuficiente si se limita a considerar aquella relación sólo en el momento de la cuantificación de la presentación tributaria; éste es, desde luego, un aspecto importante a considerar, pero también pueden serlo las normas relativas a la elección de los hechos imposables, 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".

---

<sup>249</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 336.

<sup>250</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo Referencia 699-2000 de fecha 24 de mayo de 2002.

<sup>251</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 71.

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

Debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en este tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además es necesario que la progresividad de estos impuestos no se reduzca a la letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables el fraude fiscal.

Es claro que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia solo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquel con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme a la regla de progresividad.

#### **2.6.4 Fundamentación en la Legislación Nacional.**

Partiendo de la base constitucional, encontramos en el artículo 106 inc. 5º el precepto que reza: “Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto”.<sup>252</sup>

La progresividad, en ningún caso puede extenderse hasta el infinito. Por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad, que en nuestro caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente a la disposición citada.<sup>253</sup>

La no confiscatoriedad del sistema tributario opera, en primer lugar, como límite de las facultades impositivas públicas, en el sentido de que habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, en la generalidad de los casos, suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, de modo tal que el respeto a la propiedad privada y a la herencia puedan coexistir con la distribución equitativa de la renta.<sup>254</sup>

#### **2.7 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.**

Este principio se encuentra regulado en el Art. 106 inc. 5º de nuestra Constitución el cual reza así: “Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescindibles”.

Como se mencionó anteriormente, el inciso 5º del artículo 106 de la Constitución, establece inequívocamente la prohibición de la confiscación en

---

<sup>252</sup> La expropiación y la confiscación son formas de quitarle a una persona la propiedad de uno o alguno de sus bienes. Ambas son forzosas, pero la expropiación es la que se hace conforme a los procedimientos establecidos a ley y por razones de utilidad pública o interés social; y la confiscación se hace ilegalmente.

<sup>253</sup> KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit. Pág. 70

<sup>254</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones De Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 111-112.

cualquier concepto. De lo que se infiere la proscripción de dicha figura también en el ámbito tributario a través del establecimiento de impuestos o tasas que excedan los límites de su estructura.

La privación de bienes a los particulares con destino al Fisco, ha sido prohibida expresamente por la Constitución ya que todos los habitantes tienen derecho a usar y disponer de sus bienes conforme a la ley (art.22 Cn.) En este orden de ideas se dice que el fundamento de la no confiscación de las contribuciones públicas se encuentra, en el estado de derecho, en la garantía constitucional de la individualidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición; de aquí que la tributación no puede alcanzar niveles que por vía indirecta hagan de estas garantías una ilusión.

Así José María, citando a Jarach Dino, menciona que en ningún otro campo de esta materia se revela con mayor claridad esta tutela de nuestro estatuto constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita, como en otros países igualmente constitucionalistas, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, incluso, en su contenido útil o económico<sup>255</sup>.

Según Valdés Costa “la no Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna”.<sup>256</sup>

Según Alberdi “...un impuesto abusivo era el que llevaba la contribución más allá de los límites de la renta...el gravamen...debe salir de donde salen los demás gastos privados, vale decir de la renta o de la utilidad de sus bienes.

---

<sup>255</sup> MARTÍN, José María. Op. Cit. Pág. 102

<sup>256</sup> VALDÉS ACOSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Op. Cit. pág.130.

Es preciso vivir de las ganancias y para tener ganancias, se hace menester trabajar los fondos que las producen. El estado debe subsistir de la renta colectiva de sus ciudadanos y no de sus capitales, exigir capitales es entrar en una crisis de destrucción<sup>257</sup>.

Por lo que el principio de no confiscatoriedad es universalmente aceptado como principio de rango constitucional, y como tal forma parte, junto a los demás principios, de la base de la relación jurídica entre el particular y la administración pública, lo cual obliga al legislador a establecer tributos que no sobrepasen tal alcance, como garantía de protección de los contribuyentes.

*Contrario sensu* un impuesto confiscatorio viola el Derecho de Propiedad, además conlleva al hecho de que mediante dicho sistema se tome de los particulares proporciones importantes de su patrimonio, si no es que su patrimonio mismo. La deuda tributaria no pretende crear un accesorio del tributo, sino que pretende que el monto de la obligación tributaria originalmente debida, en los casos en que ello sea procedente, sea ajustado para tratar de resarcir la pérdida de valor de la deuda como consecuencia de la inflación.

### **2.7.1 Aplicación del principio de no confiscatoriedad.**

El origen de la tributación en los Estados modernos ha sido el fruto de la permanente lucha del pueblo para que se proteja su libertad, propiedad y honor (los tres derechos fundamentales). La propiedad, en el orden privado, es aún quizás más importante que la libertad, porque esta última tiene una consideración más social que individual. La confiscación priva al particular,

---

<sup>257</sup> ALBERDI, Juan. Op. Cit. pág. 262-263

por acción del Fisco, vía impuesto, de una parte de su propiedad, de sus ganancias, lo cual nos lleva a afirmar que la potestad tributaria del Estado debe ser restricta para no afectar al ciudadano.<sup>258</sup>

Si bien la propiedad es un derecho sujeto a determinadas limitaciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines, tales como la función social, la utilidad pública y el interés general, tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, siempre y cuando las referidas restricciones no constituyan un menoscabo absoluto o irracional del aludido derecho de propiedad. Esto es, que imposibilite de tal forma la capacidad patrimonial de los particulares que termine extinguiéndola.

En el ámbito tributario, la vulneración del derecho de propiedad, se pone de manifiesto cuando, tal como se asentó en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, "el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada, e impidiéndole ejercer su actividad".<sup>259</sup>

La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo. La imposición en épocas de paz no puede ser igual a la imposición en tiempo de guerra, fuera de que la conciencia social es variable según los países: ciertas

---

<sup>258</sup> ESPINOSA, José Alberto. Op Cit. Pág.71

<sup>259</sup> Relatoría General de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires del 4 al 7 de Septiembre de 1989. Tema: *Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen sobre el Sujeto Contribuyente*. Pág. 27.

colectividades aceptan topes que entre nosotros son considerados confiscatorios, como también los que hoy se reconocen como moderados fueron estimados exorbitantes en el pasado.

Pero, como principio, el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente, y tampoco- en un impuesto a la compraventa- si no absorbe una parte sustancial de la operación gravada, ni media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado.

Por supuesto que no es prudente establecer un límite fijo en el texto constitucional, como se propició alguna vez en Estados Unidos y se rechazó con buen criterio por depender el máximo tolerable de las circunstancias variables anteriormente aludidas, resultando preferible el análisis de las situaciones que se presenten, aparte de que algunas de ellas son de muy difícil apreciación numérica.<sup>260</sup>

Por lo anterior no podemos limitar un porcentaje definido de tributación para ser considerado como confiscatorio o no, porque podría no ser justo. Y en este sentido José Espinosa menciona que: “La imposición no debe ser gravosa como para que el contribuyente deje de generar hechos imponibles”,<sup>261</sup> es decir conductas tributarias, ya que esto traería como consecuencia que los habitantes trasladen sus actividades a otros países en los cuales tengan la posibilidad de tributar menos.

---

<sup>260</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. pág. 320-321

<sup>261</sup> ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 72.

Siendo esto así, surge evidente la conclusión de que a los Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias - siendo que estas últimas son formas coercitivas de procurar la efectiva recaudación de las contribuciones de los particulares a las cargas públicas- que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, al extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país.

El efecto confiscatorio es, quizás, uno de los vicios de más difícil delimitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, entre otras razones, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo aisladamente concebido no constituya *per se* un acto confiscatorio; ahora bien, no se puede olvidar que la capacidad contributiva del contribuyente es una sola y esta capacidad puede verse afectada por una pluralidad de tributos establecidos por los diferentes niveles de gobierno del sistema de gobierno<sup>262</sup>.

Por lo anteriormente dicho el principio de no confiscación hace alusión a que todos los ciudadanos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

### **2.7.2 Jurisprudencia.**

En nuestro país, la Sala de lo Constitucional dijo: “La orden prohibitiva contenida, así en este principio debe ser entendida de forma generalizada

---

<sup>262</sup> Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, Sentencia de Amparo Exp. N°: 00-0833 de fecha 06 de marzo del año 2001. En <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Marzo/307-060301-00-0833%20.htm>. Consultado a la 1:50 pm del día 05 de noviembre de 2010.

como una consecuencia del reconocimiento, del mandamiento constitucional, del derecho a la propiedad, puesto que la prohibición de privar a una persona de sus bienes por la vía fiscal no es, en ningún caso excesiva. La propiedad, reconocida como derecho necesita estar expresamente protegida por la constitución de otro derecho también reconocido por ella; el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos”.<sup>263</sup>

En este mismo sentido la jurisprudencia Nacional ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se relaciona estrechamente al principio en estudio y de la misma forma ha determinado ciertos criterios para definir el principio de no confiscatoriedad:

La doctrina tributaria ha sostenido que éste es un principio de justicia material en el ámbito tributario, por medio del cual se gravan las realidades económicas (renta, patrimonio, consumo o tráfico de bienes, entre los principales). Sin embargo, debe entenderse como un criterio de contribución al sostenimiento del gasto público, pues la capacidad económica es un concepto consustancial de la noción misma de tributo. De ahí que sea razonable y natural gravar cualquiera de las manifestaciones de riqueza. Pero este gravamen no puede entenderse desproporcionadamente, sino que el principio de capacidad económica como criterio de contribución, se encuentra entre dos límites: un límite mínimo y un límite máximo a la imposición. Este espacio de imposición es la valoración que hará el legislador de la capacidad económica.

Dice la Sala de lo Constitucional que “el límite mínimo está previsto por el nivel necesario de subsistencia, que la doctrina ha denominado como la

---

<sup>263</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 20-2003, de fecha 14 de diciembre de 2004.

exención del mínimo vital. Éste se refiere a la satisfacción de necesidades elementales, que vendrá determinado por el conjunto de valores que cada Constitución garantiza en un esquema de derechos económicos y sociales. No se restringen a un mínimo físico de existencia, sino que estará determinada por la conciencia tributaria que cada comunidad determine en un momento histórico. Por ello se dice que es un concepto elástico convencional. El límite máximo se concreta en la prohibición de los gravámenes con alcance confiscatorio”.<sup>264</sup>

Es importante traer a colación que en la configuración de las distintas cargas tributarias se ha de atender a la capacidad económica del sujeto, ya sea la renta, el patrimonio o tráfico de bienes, puesto que en base al principio de capacidad económica todos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; es decir que, por la naturaleza del tributo siempre se dará una afectación a su patrimonio, la única limitación al gravamen es la prohibición del alcance confiscatorio del tributo.

De lo anteriormente dicho también se infiere que el Principio de No Confiscatoriedad, es uno de los límites de la potestad tributaria, que como tal, otorga contenido al principio de legalidad. Este principio, está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva como límite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada que ya hemos mencionado anteriormente.

Por su parte, Héctor Belisario Villegas, expone *que*: “Para que un tributo sea constitucional no debe constituir un despojo, y para ello deber respetar el derecho de propiedad (...) es confiscatorio lo que excede el límite que

---

<sup>264</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de inconstitucionalidad, Referencia 20-2003, de fecha 14 de diciembre de 2004.

razonablemente puede admitirse en un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad de modo tal que se excluye la confiscación de la fortuna privada, ya sea por la vía directa o valiéndose de los impuestos (...) <sup>265</sup>

Es decir, “el principio exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes (...)” <sup>266</sup>

De acuerdo a lo anterior la imposición de tributos a los sujetos pasivos puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando, a raíz de la aplicación de los diferentes tributos vigentes, se llegue a privar o anular por completo las rentas y propiedades del sujeto pasivo.

La Sala de lo Constitucional menciona que: “Es importante señalar que un tributo es confiscatorio en cuanto sea capaz de absorber de forma desproporcionada una parte de la renta del contribuyente, ya sea gravando por sí la renta, gravándola por medio de otros instrumentos indirectos o a través del cobro excesivo de un servicio público prestado” <sup>267</sup>.

Además la misma Sala, menciona la clasificación del principio de no confiscación: “Hay dos tipos de confiscación: la directa, que se concreta en la confiscación penal propiamente dicha, y la confiscación de hecho o indirecta, que deriva de normas -sean civiles, administrativas o fiscales- irrespetuosas del derecho de propiedad establecido en la constitución. Así, una ley o disposición civil, administrativa o fiscal, puede resultar confiscatoria si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago de un tributo, lo hace en

---

<sup>265</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. pág. 277.

<sup>266</sup> Relatoría General de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Op. Cit. Pág 27

<sup>267</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, Referencia 154-2001 de fecha 13 de agosto de 2002.

forma opresiva, fijando al respecto un monto cuyo porcentaje exceda del determinado límite razonable o absorba todo o gran parte del capital o renta de quien resulte obligado a semejante pago o contribución; por lo cual la norma punitiva que no guardase relación con el hecho o conducta reprimido y con las circunstancias del caso, sería irrazonable, derivando de ahí su posible inconstitucionalidad”<sup>268</sup>.

Por lo que nos concierne en la no confiscatoriedad indirecta –según la clasificación en nuestra jurisprudencia nacional- es importante mencionar lo que dice Belisario Villegas: “así como un tributo singular puede ser considerado como exorbitante y, por tanto, confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar por el contribuyente.”<sup>269</sup>

Las directas implicaciones de la aplicación de un solo tributo o la concurrencia de varios tributos en el efecto confiscatorio pueden presentarse desde dos puntos de vista:

1. Jurídico, en cuanto constituiría la violación de las garantías constitucionales; y
2. Económico, ya que la disminución de la capacidad económica del contribuyente puede convertirse en una exclusión del mercado del sujeto afectado.

En este sentido han sido muchos los trabajos de investigación que se han desarrollado, las opiniones que se han emitido y las conclusiones a las que

---

<sup>268</sup> Sala de lo Constitucional, Improcedencia de amparo, referencia 28-2002 de fecha 07 de febrero de 2002.

<sup>269</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. pág. 278.

se han llegado tanto a nivel nacional como internacional, por ser éste un aspecto de gran relevancia para la obtención de los recursos de las naciones; y por otro lado, la necesidad imperante de regular estos medios, para que no ejerzan un efecto negativo en la población sujeta a estas medidas.

El principio de no confiscatoriedad como uno de los principios rectores del Derecho Tributario, tiene en la práctica numerosas complicaciones, sin embargo, es necesario tomar en cuenta que dicho principio, conjuntamente con el de la capacidad contributiva, le otorga contenido al principio de legalidad, obligando al ente público a limitar su potestad tributaria en términos de racionalidad de la carga fiscal.

Esto puede lograrse manteniendo un tipo de alícuotas que no alcancen altos porcentajes que impliquen un sacrificio del contribuyente excesivamente mayor a su rentabilidad. Por lo que no debe exceder su capacidad de pago, no debe menoscabar su patrimonio ni le debe impedir ejercer sus actividades, es decir no le debe impedir seguir generando riqueza.

El principio de no confiscación se encuentra presente de manera explícita en el Art.37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su segundo inciso el que reza de la siguiente manera:

“El impuesto resultante según la tabla que antecede no podrá ser en ningún caso, superior al 25% de la renta imponible obtenida por el contribuyente en cada ejercicio”.<sup>270</sup>

---

<sup>270</sup> Decreto Legislativo No.175, del 13 de febrero de 1992, Diario Oficial No.35, Tomo No.314, del 21 del mismo mes y año, que sustituyó los Arts.33, 35, 36, 37, 38 y 39.

En este segundo inciso se refiere a la tabla para cálculo del impuesto sobre la renta de personas naturales, en el que el legislador prescribe un límite a la tributación asegurándose así que el monto de la obligación tributaria sea debida, que no exceda de ningún modo la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que sea conforme a las finalidades actuales del Estado.

Igualmente el ente público debe evitar generar una carga fiscal excesiva a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, mediante una sana distribución de la potestad impositiva en todos los niveles de la Administración Pública, esto es, nacional, estatal y local.<sup>271</sup>

---

<sup>271</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. pág. 278.

### **CAPITULO 3**

#### **PRINCIPIOS LEGALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

El contenido del presente capítulo está dedicado, esencialmente, a los principios legales en materia tributaria considerados en base a tres aspectos fundamentales: primero en cuanto a principios básicos de la disciplina, segundo, en cuanto a fuentes normativas sustanciales a las que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico-tributario y tercero, su aplicación en el Derecho Tributario salvadoreño. No obstante, debe recordarse que los principios legales no agotan el conjunto de principios específicos de una determinada materia, en este caso, la tributaria, pero es necesario recalcar que estos principios forman el eje fundamental de los principios constitucionales que mencionamos en el capítulo anterior y siempre se relacionan con éstos últimos debido a su importancia fundamental ya que constituyen un límite para legislador al momento de establecer el tributo.

Tales principios constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

Precisamente, el alcance de estos principios en relación con el propio ordenamiento jurídico viene determinado por su carácter de valores básicos asumidos, en cuanto tales, por la norma fundamental del Estado; en tal sentido puede decirse que cumplen una indudable función ordenadora que se refleja tanto en el terreno normativo como en el interpretativo. En general cabe afirmar, pues, que los principios legales tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental.

Pero, conviene insistir en que la eficacia limitativa de los principios contenidos en los diferentes cuerpos normativos, para este caso tributarios, resultaría inoperante, si tales normas carecieran de efectos plenamente vinculantes y se configuraran como meros criterios pragmáticos u orientadores necesitados de desarrollo legislativo ulterior o si su vulneración no fuese alegable ante los tribunales. En ambos casos su eficacia como elemento de ordenación social es prácticamente nula. De ahí que sea preciso destacar el carácter normativo y vinculante que se atribuye generalmente a estos principios y en general a los principios del Derecho Tributario.

En el desarrollo de éste capítulo se estudiarán los principios legales que rigen la tributación, resaltándose su constitucionalización, ya que estos principios constituyen guías propiamente constitucionales y de forma más generalizada que los materiales, su aplicación según los diferentes doctrinarios tributarios y de nuestra jurisprudencia procedente de la Corte Suprema de Justicia en los diferentes fallos sobre casos sometidos a su conocimiento en los que han dirimido conflictos utilizando dichos principios como base.

### **3.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.**

El art. 1 de nuestra constitución reza que: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia...”

El art. 3 del Código Tributario, en su inciso primero establece que: con fundamento en el principio de justicia la Administración tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.

La Sala de lo Constitucional ha dicho que: “... que el valor justicia se manifiesta en dos dimensiones: "la justicia, como valor jurídico-constitucional,

presenta dos dimensiones, una general y una particular; la primera persigue, mediante la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos, la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines, es decir, dirigir la conducta de gobernantes y gobernados para cumplir el postulado de asegurar a cada individuo su realización personal; la segunda se ha entendido como aquella dimensión de la justicia que tiende a dar a cada uno lo suyo, sea por parte de la autoridad – justicia distributiva–, o en el seno de las relaciones privadas –justicia conmutativa–".<sup>272</sup>

### **3.1.1 Evolución del Concepto de Justicia.**

El pensamiento griego anterior a Sócrates vinculaba la idea de justicia a la de orden: es injusto cuanto vulnera o desequilibra el orden a que pertenece. Platón moralizó su concepto al considerarla como un bien-superior incluso a la felicidad-y una virtud. Tanto él como Aristóteles vieron en la justicia una función primordial del poder político.

Los juristas romanos entendieron la justicia, en principio de manera marcadamente subjetiva. Partiendo de que lo justo (*iustum*) era lo que se acomodaba al derecho (*ius*), reputaban justa la voluntad de acatarlo. Sobre esta voluntad de ser perseverante, construyeron el principio de justicia. Así dijo Ulpiano que tal es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho, es decir, lo suyo.

Este postulado (*suum cuique tribuere*), junto con otros dos (*honeste viviré*- vivir honestamente- y *alterum non laedere* –no dañar a los demás-) constituía para los juristas romanos el fin esencial del derecho. Naturalmente, en toda esta concepción subyace la impresión de las fronteras entre norma jurídica

---

<sup>272</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 8-97 Ac, de fecha 23 de marzo de 2001.

(*ius*), norma moral (*boni mores*) y norma religiosa (*fas*), problema que afectará para siempre al concepto de justicia. Sin embargo, el legado de Roma a este respecto fue decisivo: vinculó las ideas de derecho y de justicia y trazó una definición de ésta (dar a cada uno de lo suyo) que ha prevalecido sustancialmente a lo largo de los siglos<sup>273</sup>.

El pensamiento cristiano abordó la cuestión de la justicia, aunque en la Biblia dicho concepto se refiere, en general, a la fidelidad del hombre a la Alianza y, en definitiva a la Santidad. Todo ello no ha sido obstáculo para que dicho pensamiento haya estudiado y ensalzado la importancia esencial de la justicia en el sentido que aquí nos interesa, y ello desde los puntos de vista teológico –como virtud-, filosófico y jurídico.

El Cristianismo afirma, ante todo, la primacía de la caridad sobre la justicia, postulado de raíz evangélica, que fue recordado por Juan Pablo II al manifestar que “no basta con la justicia” y proclamar la necesidad de una “civilización del amor”.

Desde dicho postulado, ha construido una doctrina filosófico-jurídica de la justicia, a la que contribuyeron poderosamente San Agustín y Santo Tomás de Aquino. El pensamiento de este último fue asumido y desarrollado por la escuela española de Salamanca de los siglos XVI y XVII.

Los puntos esenciales del tomismo a este respecto pueden sintetizarse, muy sumariamente, de este modo:

1. Adopta como idea básica de la justicia la norma moral, de dar a cada uno lo suyo, formulada, como hemos visto, en el mundo romano.

---

<sup>273</sup> ARIAS RAMOS, A. *Derecho Romano*. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid. 1947. Pág. 68

2. Recoge esencialmente la clasificación aristotélica de la justicia aunque con mayores puntualizaciones-, distinguiendo entre una justicia general o legal (que se refiere a lo que es debido a la comunidad y fundamenta la potestad ordenadora de la actividad de las personas hacia el bien común en lo que es propio de su esfera) y una justicia particular (que versa sobre lo que es debido a cada persona). Esta última se subdivide en justicia distributiva (lo que la comunidad debe a cada persona, idea que entraña la de participación en los bienes colectivos) y justicia conmutativa (lo que cada persona debe a otra).
3. Evidencia la íntima relación existente entre las ideas de comunidad, ley, bien común y justicia. La justicia es principio superior a que debe atenerse la ley positiva emanada de la autoridad comunitaria, y la finalidad de esta ley debe ser el bien común, y
4. Esclarece la relación que media entre justicia, ley natural y ley divina<sup>274</sup>.

Los iusnaturalistas, partiendo de sus principios de escuela y, entre ellos, señaladamente, Grocio, consideraron la justicia como un imperativo derivado de la ley natural a la que debe acomodarse la ley positiva. Las doctrinas defensoras del poder absoluto de los reyes marginaron las ideas de justicia y derecho natural a favor de la norma positiva emanada de la autoridad, prepararon con ello el camino del positivismo jurídico contemporáneo que proclama la neutralidad ética del derecho, entendiendo que éste es únicamente el establecido por el poder político. De este modo lo justo es, simplemente, lo legal.

---

<sup>274</sup> *Diccionario Jurídico Espasa*. Editorial Espasa Calpe, Fundación Tomas Moro, Madrid, 1999. Pág.559

Más recientemente se ha tratado de reconducir la idea de justicia a la de igualdad, olvidando así la profundidad de su significado y la pluralidad de sus aspectos. Ha sido Maritain quien de manera muy señalada y sugestiva ha renovado el mensaje que media entre poder político, bien común y justicia, así como el vínculo establecido entre justicia y amor.<sup>275</sup>

La idea de justicia elaborada sucesivamente por el pensamiento clásico y el cristianismo ha perdurado como un principio superior a la mera legalidad. Como ha dicho con acierto Recaséns, es creencia general que la esencia de la justicia es dar a cada uno lo suyo, aunque la dificultad y las divergencias radiquen en la determinación de lo que debe ser considerado como propio de cada uno.<sup>276</sup>

### **3.1.2 Definición de Justicia.**

Antes de iniciar el desarrollo de este principio es necesario tener una noción constitucional del concepto de justicia<sup>277</sup> el cual iniciaremos definiendo como

---

<sup>275</sup> Ídem.

<sup>276</sup> RECASENS SICHES, L. *Tratado General de Filosofía del Derecho*. 12ª Edición, Editorial Porrúa, Mexico. 1997. Pág. 234

<sup>277</sup> Modernamente también se ha tratado de acotar el concepto de justicia. Perelman dice que “todos están de acuerdo en que lo justo significa un trato igual para todos los seres que son iguales en un aspecto determinado”. Henkel subraya dos máximas que desde antiguo, se engloban en el principio de justicia “dar a cada uno lo suyo” y “tratar en forma igual a lo esencialmente igual y a lo desigual desigualmente en proporción con la desigualdad.”; English habla de las tradicionales ideas de igualdad, proporcionalidad y equivalencia; Ryffel establece que el significado fundamental de la palabra justicia radica en la suposición de un ordenamiento correcto sustraído a la arbitrariedad humana según el cual se ha de regir el comportamiento de los hombres; para Tammelo, la palabra justo significa una cualidad valorativa, de carácter social, ético y positivo, que refiere a cada uno relaciones correlativas de derecho y deber y la distribución de lo conveniente. Finalmente Rawls, dice que los hombres con ideas diferentes de la justicia, pueden, sin embargo, estar de acuerdo en que las instituciones son justas si al atribuir los derechos y los deberes fundamentales no se establece ninguna diferencia arbitraria, entre los hombres y si las reglas producen un equilibrio significativo entre las pretensiones concurrentes para el bien de la vida social. *Vid.* LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica*. Traducción y presentación Luis Díez-Picazo, Editorial Civitas, Madrid, 1997. págs. 48-49

la situación en que a cada uno le es dado lo que le corresponde (concepción clásica).

En nuestra Constitución, la idea de justicia aparece al igual que el concepto de dignidad humana en el preámbulo de la Constitución, haciéndose además expresa alusión que el Estado Salvadoreño está organizado para la consecución de la misma, siendo la evocación a la justicia y de lo justo algo reiterado dentro de dicho texto fundamental; asimismo, la legislación secundaria utiliza en contadas ocasiones la apelación a la idea de lo justo; dando en ambas situaciones la oportunidad que el operador jurídico configure a través de su interpretación el concepto jurídico y normativo de justicia<sup>278</sup>.

En este sentido, Sainz De Bujanda menciona que la Constitución política limita, efectivamente, la normativa de establecimiento del tributo en un doble sentido: formal, en cuanto que, al regular los elementos estructurales y de cuantificación de las relaciones tributarias, han de acomodarse a criterios directivos de justicia fiscal que la propia Constitución señala<sup>279</sup>.

La Sala de lo Constitucional ha señalado la conexión de la libertad y la igualdad con la justicia, estableciendo: "El punto básico aquí consiste en determinar qué es lo suyo de cada uno; sin ánimo de zanjar aquí la discusión iusfilosófica sobre el tema, puede afirmarse desde una perspectiva constitucional que lo que la justicia exige es que el Estado garantice a cada persona una cuota igual de libertad –entendida la libertad lato sensu como

---

<sup>278</sup> RODRIGUEZ MELENDEZ, Roberto E. *El fundamento material de la Constitución: una aproximación a la idea de valor, principio y norma constitucional*. 1ª Edición, Teoría de la Constitución Salvadoreña, Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 2000, pág.158.

<sup>279</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*. Op. Cit. Pág.185.

concepto omnicomprensivo de todos los derechos fundamentales—. Así, es claro que los principios de libertad e igualdad, así como sus manifestaciones concretas, se incluyen en –o derivan de– la justicia, por lo cual deben considerarse como concreciones de dicho valor<sup>280</sup>.

También, dicha sala, se ha planteado la tensión entre el valor justicia y la seguridad jurídica,<sup>281</sup> diciendo que: ...el primero es el fundamento que habilita conocer, por la vía del amparo, de violaciones constitucionales producidas en un proceso ordinario, aunque medie sentencia de fondo firme: "las excepciones expresadas (al principio de cosa juzgada, protegido por el art. 17 Cn., vid la jurisprudencia bajo tal disposición) tienen como fundamento el valor justicia, ya que se trata de circunstancias en las que resultaría más gravoso, desde la perspectiva constitucional, interpretar al pie de la letra el principio de cosa juzgada –sabiendo que existe la posibilidad de una violación constitucional en un proceso– que sobrepasar ese principio a fin de examinar y corregir, en caso de ser necesario, tal violación".<sup>282</sup>

Gran parte de las reflexiones hechas en los principios anteriores en relación al principio de igualdad tributaria se pueden atribuir a la justicia tributaria entendida también como principio. Generalidad más capacidad económica más progresividad garantizan una cierta justicia entendida como interdicción de desigualdades intersubjetivas e igualdad de carga tributaria dentro de cada tributo.

---

<sup>280</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 8-97, de fecha 23 de Marzo de 2001.

<sup>281</sup> El Principio de Seguridad Jurídica será analizado *infra*.

<sup>282</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 28-C-95 de fecha 14 de Julio de 1998.

Ahora bien, este tipo de justicia desborda el círculo de cada figura concreta y mira el sistema entendida como un conjunto de tributos. Más aún, su juego propio es en relación con el sistema mismo. Dentro de un impuesto, por ejemplo, la capacidad económica garantiza la no discriminación y por ello una cierta justicia (una especie de justicia parcial), y lo mismo podemos decir de los otros principios citados<sup>283</sup>.

En todo caso, qué duda cabe que el concepto de justicia objetiva en los Estados Constitucionales contemporáneos va más allá de atribuirle a cada uno lo que es debido.

Larenz, propone que el concepto de justicia, se construya sobre la base de la idea de equilibrio: “expresión que corresponde a la imagen de la balanza- quiere decir en todo caso contemplación de los intereses legítimos de cada parte y de cada grupo social, lo cual se liga a la exigencia de que cada uno haya de tener al otro respeto y que ninguno pueda realizar sus intereses a costa del otro u otros. Cada uno debe tener moderación en su reclamación y dejar al otro lo que le corresponde. Es un punto de vista que posee especial importancia cuando los tribunales se ven obligados a llevar a cabo una “armonización” porque no está unívocamente prefijada por la ley solución del conflicto<sup>284</sup>.

### **3.1.3 Justicia Tributaria.**

Como ha escrito Ferreiro Lapatza, “La Constitución refleja, debe reflejar, la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado y los principios constitucionales de justicia

---

<sup>283</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 60.

<sup>284</sup> LARENZ, Karl. Op. Cit. Pág.160-161

tributaria deben reflejar, por tanto, esa idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos<sup>285</sup>.

Así mismo Sainz Bujanda dice “un sistema tributario no puede ser, en último análisis, sino el conjunto armónico de prestaciones pecuniarias que han de ser satisfechas por una colectividad al Estado, o a otros entes públicos, en la forma, tiempo y cuantía que la ley establezca, con sujeción a un criterio de justicia. El sistema tributario es obra del Derecho y, siendo esto así, su fundamento no puede ser otro que una idea de justicia, en cuanto se refiere a la distribución de las cargas públicas<sup>286</sup>”.

Adentrándonos en el tema la justicia tributaria, éste se erige básicamente sobre dos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad, los cuales se articulan para dar lugar a un principio de exclusiva aplicabilidad en el ámbito financiero, el principio de capacidad económica.

O como dice Ferreiro Lapatza, la capacidad económica es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente. Todos los que tengan capacidad económica para soportar la carga que representan. Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos.<sup>287</sup>

El principio de justicia ha de concurrir al levantamiento de los gastos públicos, lo que se matiza con el principio de capacidad contributiva. Este

---

<sup>285</sup> FERREIRO LAPATZA, J. *Curso de Derecho Financiero Español*. 13ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991. Pág. 322.

<sup>286</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit., pág. 181.

<sup>287</sup> FERREIRO LAPATZA, J. Op. Cit. Pág. 322

principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo que no impide las exenciones justas.<sup>288</sup>

Pero no nos detendremos a estudiar estos principios ya que fueron desarrollados *infra* y pese a coincidir con varios autores en la consideración de los principios de justicia material como principios jurídicos indeterminados, y a la falta de unidad doctrinal sobre la exactitud de su contenido, a nuestro juicio lo anteriormente expuesto es base para acercarse a un exacto conocimiento del contenido esencial de la justicia tributaria.

En palabras de Alonso González, dichos principios tienen prevalencia absoluta sobre otros principios de carácter secundario e instrumental o que ni siquiera llegan a mencionarse en la Constitución. Pero la garantía de adecuación de la legislación ordinaria a los principios constitucionales se consigue a través de los mecanismos de la llamada “justicia constitucional”, al control de la constitucionalidad de las leyes que desarrolla el Tribunal Constitucional, control sobre posibles inconstitucionalidades en la normación y en la esfera aplicativa de las normas emanadas<sup>289</sup>.

Debe subrayarse que todos los principios son aspectos parciales de un único principio, el de justicia, proclamados por el texto constitucional y que, en el análisis particular de cada uno de ellos, han de tenerse presentes los restantes para su debida comprensión<sup>290</sup>.

---

<sup>288</sup> La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imposibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica. El término exención, significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así, dicha obligación surgiría. *Diccionario Jurídico Espasa*. Op. Cit. Pág. 793. *Vid.* Principio de Generalidad en el Capítulo II.

<sup>289</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. Op. Cit. Pág.29-30.

<sup>290</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 104.

### **3.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA.**

Constituye la seguridad jurídica de un derecho fundamental que tiene toda persona frente al Estado y un deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el Gobernado. Es por ello que el constitucionalismo ha procurado organizar al Estado en defensa de las libertades y de los derechos del hombre, asegurándole frente a aquel, a tal punto que la propia Constitución formal se ha definido, desde este punto de vista, como una ley de garantías y en la orgánica, la división de poderes.

La seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, solo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto a característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a que atenerse de sus relaciones con los demás.<sup>291</sup>

La seguridad se puede concebir de diversas maneras<sup>292</sup> entre las que cabe destacar:

1. Seguridad del Estado, que consiste en la capacidad que tiene para poder afirmar su identidad fundamental en el tiempo y en el espacio. Se encuentra en el art. 212 de nuestra Constitución.
2. Seguridad material, como la llama la exposición de motivos de 1983 al comentar el art. 2 de nuestra constitución, que consiste en el “derecho que pueda tener una persona a que se le garantice estar libre o exenta de todo peligro, daño o riesgo, que ilegítimamente amenace sus derechos.

---

<sup>291</sup> ALTERINI, Atilio Anibal. *La Inseguridad Jurídica*. 1ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993. Pág. 15

<sup>292</sup> BERTRAND GALINDO, F. y otros. Op. Cit. Pág. 849.

3. Seguridad jurídica, conceptualizada por la Comisión Redactora de la Constitución de 1983 “como precepto inmaterial. Es la certeza del imperio de la ley, en el sentido de que el Estado protegerá los derechos de las personas tal y como la ley los declara.

Cuando a la seguridad la adjetivamos de “jurídica”, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse.

Por su parte, el Derecho como instrumento de organización social por excelencia, es imprescindible para la seguridad. Si concretamos la seguridad en la vocación del individuo que anhela la exención o mitigación de riesgos o peligros que pueden acecharle en su vida en común, la misma tiene q lograrse necesariamente a través del derecho. Y es la dimensión comunitaria del Derecho lo que explica que, aunque la seguridad sea una actitud subjetiva de fe y certeza en la vida social y una sensación del ser humano que se siente confiado, una vez que la referimos al Derecho sólo podamos hablar de una seguridad objetiva.

### **3.2.1 Antecedentes y Evolución.**

La seguridad jurídica no es nada nuevo<sup>293</sup> sino que aparece evidenciada en todos los documentos relacionados con el constitucionalismo, así para el caso ya en el pacto de Sobrarbe u Ordenamiento de León de 1188, se expresaba en el art. 3, “prohíbo terminantemente que nadie perturbe con violencias la tranquilidad de mi reino; todos deben acudir a mi para obtener justicia”.

Se reconoció además en los otros ordenamientos jurídicos preexistentes, siendo importante destacar que la Declaración de Derechos del Estado de

---

<sup>293</sup> *Ibíd.* Págs. 850-851

Virginia de 1776, proclamaba en su art.1 “que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tiene ciertos derechos innatos, de los que, cuando entran en estado de sociedad no pueden privar o disponer a su posteridad por ningún pacto, a saber: el goce de la vida y de la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y de buscar y obtener la felicidad y la seguridad”.

También cabe mencionar que la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789, establecía la seguridad jurídica como elemento esencial de la definición del estado constitucional al estatuir en su art. 16 que: “toda sociedad en la cual la garantía de los derechos no este asegurada no determinada la separación de poderes, carece de constitución”.

Pero para que exista realmente la seguridad jurídica, no basta que aparezca solemnemente proclamada en las declaraciones, sino que es necesario que todos los gobernados tengan el goce efectivo de sus derechos.

La garantía de seguridad jurídica reviste para el Estado una obligación de naturaleza positiva, la cual se traduce, no en un mero respeto o abstención, sino que en el cumplimiento de ciertos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas por el propio ordenamiento jurídico para la afectación de la esfera jurídica del gobernado sea válida.

### **3.2.2 Seguridad Jurídica como fin del Derecho.**

La seguridad que deriva de la existencia del Estado no puede localizarse sólo en su condición de poder público componedor de conflictos. El Estado, que adquiere su máxima expresión en tanto juridificación del poder público, expresa también la seguridad a través de su función de garantía.

Por ello, la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tutelados de interés individuales. Y seguridad, por otra parte, en tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos.<sup>294</sup>

Esta forma de entender la seguridad jurídica permite definirla como seguridad a través de Derecho. Como se estableció, la misma justifica el surgimiento del Estado como ordenamiento positivo; desde una perspectiva puramente positivista, Estado y Derecho se identificarían.

Por lo que la mera existencia del Estado bastaría para fundar la correlativa existencia de un orden jurídico, y, por tanto, la consecuente afirmación de un sistema de seguridad jurídica. Si un sistema así es una forma de garantizar al sujeto certidumbre y confianza, cualquier orden estatal sería por definición “seguro”.

Incluso, aquel que fuese intrínsecamente injusto, o que no reconociese derechos elementales al ciudadano: quien no tuviese reconocidos esos derechos tendrá la seguridad de conocer la ausencia de los mismos; en suma, quien se sintiese injustamente tratado o desamparado por el ordenamiento jurídico, tendría una seguridad negativa,<sup>295</sup> lo que en suma, significaría admitir que sentirse inseguro es una forma de seguridad, y ello supondría, como indica Sainz de Bujanda, que la seguridad podría conducirnos al terreno de lo injusto.<sup>296</sup>

---

<sup>294</sup> LOZANO SERRANO, C. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1990. Pág. 82-85.

<sup>295</sup> Vid. DIAZ, Elias. *Sociología y filosofía del Derecho*. Taurus, Madrid, 1971. Pág. 42.

<sup>296</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho*. Op. Cit. Pág. 291

La seguridad jurídica, enfocada desde un punto de vista objetivo, consiste en la opinión predominante, en las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos; y desde el punto de vista subjetivo, en la convicción o confianza que tiene la persona de estar exenta de de peligros, daños y riesgos, de saber a qué atenerse.

Otros autores, como Ataliba y Xavier, definen la seguridad jurídica como la “susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, de sus propias situaciones jurídicas, de modo tal que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar.”<sup>297</sup>

Una tercera posición (Lohlein y Jaenke) distingue entre un contenido formal- que es la estabilidad de los derechos- y un contenido material, que consiste la llamada protección de la confianza.<sup>298</sup>

A pesar de esta actividad no hay discrepancias sustanciales, sino distintas denominaciones o puntos de vista, según se otorgue mayor o menor relevancia a uno u otro aspecto particular.

Por lo que la seguridad jurídica radica en previsibilidad de la actuación estatal. La sorpresa repugna radicalmente al Estado de derecho. Si ésta es erradicada, se facilitará que cada uno sepa lo que puede exigir de los demás y lo que puede serle exigido.

La Sala de lo Constitucional, ha dicho al respecto, "la seguridad jurídica es, desde la perspectiva del derecho constitucional, la condición resultante de la predeterminación, hecha por el ordenamiento jurídico, de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía

---

<sup>297</sup> Citado por, VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 283

<sup>298</sup> Ídem.

para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público. Puede presentarse en dos manifestaciones: la primera, como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y en la segunda, en su faceta subjetiva, como certeza del derecho, es decir, como proyección, en las situaciones personales, de la seguridad objetiva, en el sentido que los destinatarios del derecho puedan organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad".<sup>299</sup>

Obviamente, en ocasiones la aplicación de la seguridad jurídica puede tener que garantizarse a través de la afirmación de situaciones aparentemente injustas, y ello está en la esencia de determinadas instituciones de derecho<sup>300</sup>. Dichas instituciones resuelven singulares conflictos dando preferencia a la seguridad frente a la justicia, pero ello no pone en entredicho el juicio de racionalidad que debe merecer un derecho seguro.

### **3.2.3 Contenido de la Seguridad Jurídica.**

Villegas, expresa, que el contenido del principio está dado por tres aspectos fundamentales, que son la confiabilidad, la certeza y la interdicción de la arbitrariedad.<sup>301</sup>

**Confiabilidad:** Las personas se sienten seguras, en primer lugar, si los sistemas jurídicos cumplen con los postulados básicos de legalidad y no retroactividad de las leyes.

---

<sup>299</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 305-99, de fecha 19 Marzo de 2001.

<sup>300</sup> Véase por ejemplo la prescripción extintiva o la caducidad de la acción en materia civil.

<sup>301</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Págs. 284-285.

Respecto al primer punto, una buena dosis de seguridad jurídica se logra si el derecho se basa en el principio de jerarquía formal de las leyes. Respecto del segundo punto, la retroactividad es un obstáculo a la confiabilidad. El contribuyente debe tener la convicción de que la regulación vigente en el momento en que tomó su decisión, no se verá modificada por una ley que legisle sobre el pasado.

Nada será seguro para un posible inversor, nacional o extranjero, si está imposibilitado de prever su situación jurídica y tiene la sensación de que su tranquilidad puede ser defraudada en cualquier momento por una medida retroactiva del Estado.

Certeza: Además de la confianza basada en la generación de normas por los representantes del pueblo, y en que las reglas del juego no sean alteradas “para atrás”, el contribuyente debe tener una mínima certeza respecto de la legislación de fondo estable y coherente, así como de una legislación adjetiva apta para hacer valer sus derechos. Dicho contenido queda desvirtuado si se producen algunos de los defectos siguientes: a) inestabilidad del derecho; b) fallas técnicas normativas; y c) remedios jurídicos insuficientes o inciertos.

No arbitrariedad: Tampoco es posible pretender seguridad en estos casos: a) interpretación arbitraria de los preceptos legales: debe evitarse la posible arbitrariedad de órganos administrativos y jurisdiccionales en la aplicación de los preceptos respectivos; y b) Poder judicial dependiente: una judicatura que aplique la ley con discriminaciones y sin seguir patrones previsibles ataca la seguridad jurídica.<sup>302</sup>

---

<sup>302</sup> *Ibíd.* Pág. 286

### **3.2.4 Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario.**

Se han expuesto las manifestaciones de la diversidad jurídica, referidas a la generalidad del ordenamiento, por lo que pasaremos a identificar las notas definidoras del ordenamiento tributario, para comprobar después si la seguridad jurídica incide en éste de la misma forma que en el resto del Derecho objetivo.<sup>303</sup>

La existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es fruto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada.

Así, encontramos que, nuestra Constitución en el art. 1 inc. primero, le establece a la seguridad jurídica como uno de sus fines primordiales, el cual expresamente dice: El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica...

En los arts. 223 al 234 de la Constitución, la regulación de la Hacienda Pública, además de la inmensa cantidad de leyes que hay en nuestro país que conforman al Derecho tributario, de las cuales, sólo mencionaremos unos ejemplos: Código Tributario, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley de derechos fiscales por la circulación de vehículos, Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, Ley de impuesto especial sobre combustibles, Ley de impuesto específico a las llamadas telefónicas provenientes del exterior que terminan en el salvador, etc.

---

<sup>303</sup> Para una mejor comprensión del tema, Vid. GARCIA NOVOA, C. *El principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2000. Págs. 91 y ss.

En materia tributaria, dicho principio resulta indispensable a fin de garantizar en concreto los principios constitucionales que rigen la tributación.<sup>304</sup>

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, dice Soler, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el fisco.<sup>305</sup>

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. Por lo que, dicho principio debe ser vinculado con el principio de justicia.

Villegas<sup>306</sup> nos dice que la finalidad básica del derecho tributario debe ser la de realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que en esta materia el Estado se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas maniobras, inesperadas para el ciudadano. Esto originó reacciones que produjeron acontecimientos importantes en la historia del constitucionalismo, y demostró que el abuso de poder tiene un amplio campo de expansión en el área tributaria. Por ello la lealtad del Estado surge como una exigencia ineludible.

El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de las leyes.

---

<sup>304</sup> KEMELMAJER DE CARLUCCI, A.; y otros. *Derechos y Garantías en el siglo XXI*. Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires, 1999. Pág. 114.

<sup>305</sup> SOLER, Osvaldo. Op. Cit. Pág. 134.

<sup>306</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 283

Por lo que la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos.<sup>307</sup>

La legitimidad de este modelo de Estado que respeta al principio de seguridad jurídica, reposa en la legalidad en el ejercicio del poder. La legalidad, como principio rector de un Estado de derecho viene a constituirse en el límite al ejercicio del poder público, cimentado en la idea de separación entre el Estado y los particulares y en la necesidad de un ordenamiento jurídico garantizador de los derechos individuales que actúe como barrera frente al poder discrecional de aquél.

La íntima relación entre legalidad y seguridad es señalada por Pérez de Ayala, al afirmar que la ley es, desde un punto de vista positivo, un vehículo generador de certeza, y, desde un punto de vista negativo, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante.<sup>308</sup>

La vertiente positiva antes señalada tiene tres manifestaciones:

1. la estabilidad de las normas;
2. la determinación del ordenamiento aplicable en un caso y momento determinados
3. la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición de los contribuyentes.

El campo del derecho tributario que es especialmente sensible a las exigencias de certeza, se ve afectado no sólo por las adecuaciones del

---

<sup>307</sup> *Ibíd.* Pág. 284

<sup>308</sup> PÉREZ DE AYALA, J. Op. Cit. Pág. 29

sistema tributario a la realidad económica, sin también muchas veces por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables.

La sala de lo Constitucional, ha dicho sobre la certeza del ciudadano que: ... al proyectarse la seguridad jurídica sobre la esfera jurídica de cada uno de los individuos, deviene en un derecho fundamental, cuyo contenido es "la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridades competentes".<sup>309</sup>

### **3.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

Como principio de imposición, la equidad va más allá del orden positivo. Representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones. Como señala García Belsunce, es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo. La equidad, según la RAE, significa, "Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva".<sup>310</sup>

La equidad se confunde con la idea de justicia, y e tal carácter pasa a ser el fin del derecho. Consiste en una armonía conforme a la cual debe ordenarse a la materia jurídica, y en virtud de la cual el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia.<sup>311</sup>

---

<sup>309</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 10-94, de fecha 14 de enero de 2002.

<sup>310</sup> Diccionario de la Real Academia Española. Op. Cit. Pág. 549

<sup>311</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit., pág. 276

Abelardo Torr , <sup>312</sup> nos dice que, para juzgar, es decir, para resolver conflictos interhumanos, se puede proceder de dos maneras:

1. Juzgar “conforme a derecho” (o “según derecho”);
2. Juzgar por “equidad”: en el cual el juzgador no est  sometido a una norma predeterminada, sino que resuelve de acuerdo a su personal criterio de justicia, siempre y cuando dicho criterio sea reconocido por la comunidad, como susceptible de constituir una norma general para la solución de casos semejantes al resuelto.

Esto implica que no será equitativa cualquier decisión arbitraria del juzgador, es decir, cualquier criterio puramente subjetivo, sino que ese criterio nacido de una subjetivo, sino que ese criterio nacido de una subjetividad, tiene que ostentar para ser equitativo, diversos aspectos que le den carácter de objetivamente justo, o en otros términos, de justicia objetiva, lo que implica decir que también deberá ser reconocido como justo por la comunidad general.

La equidad no es simplemente la justicia del caso particular, como suele decirse; en efecto, para ser más preciso cabr  definirla como la justicia del caso particular, inspiradora de una decisión que la comunidad acepta, como norma general válida para solucionar casos semejantes al resultado.<sup>313</sup>

### **3.3.1 Antecedentes históricos.**

En la Antigua Grecia, Aristóteles consideró a la equidad como una modalidad de justicia, refiriendo su concepto a la función humanizadora en la hermenéutica de algunas leyes, que pueden provocar graves injusticias al

---

<sup>312</sup> TORR , Abelardo. Introducción al Derecho. 13<sup>a</sup> edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002. pág. 281

<sup>313</sup>  dem.

ser aplicadas a ciertos casos concretos. Prueba de ello es que la comparó con la *regla lebia*, pues así como ésta podía adaptarse a las superficies más irregulares y sinuosas para medirlas, por ser de plomo sumamente dúctil, la ley podía también ser adaptada al caso singular, gracias a la equidad.

Como consecuencia lógica de esta tesis-y siempre en la *Ética* a Nicómaco-el geial Aristóteles asignaba al juez un relevante papel, pues podía apartarse de la ley dentro de ciertos límites. Por eso dijo acertadamente que “ir al juez es ir a la justicia, pues la naturaleza del juez es ser una especie de justicia viviente”.

En la Antigua Roma, la equidad (*aequitas*, que etimológicamente significa igualdad), desempeñó un papel importantísimo en el progreso del Derecho Romano, si bien cumplió en el desarrollo histórico del mismo, dos funciones diferentes:

1. En las épocas preclásica y clásica se la consideraba en su función integradora del ordenamiento jurídico y, con tal criterio (*ex aequo et bono* solían decir), el pretor fue elaborando lentamente esa magnífica construcción que es el Derecho Romano.
2. En la época justiniana, se utilizó el vocablo para designar la función humanizadora de la equidad en la aplicación del *ius* (es decir, del derecho). Ello se debió, entre otros factores, a la influencia de las concepciones aristotélicas y cristiana de la equidad.<sup>314</sup>

### **3.3.2 Equidad en el Derecho Tributario.**

Además de una razón ética, la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta

---

<sup>314</sup> *Ibíd.* pág. 285.

en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa.

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos<sup>315</sup>.

Villegas establece que, la equidad como principio tributario, significa que la imposición debe ser regida por un fin justo, siendo en tal sentido base de todo el derecho positivo, desde su primera manifestación de la carta constitucional hasta sus últimas expresiones en las reglamentaciones administrativas.<sup>316</sup>

Continúa el mismo autor, diciendo que, “no basta, por tanto que la norma se someta al principio de legalidad, sino que además ella debe ser justa para ser constitucional. En este sentido la equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y, por lo tanto, inconstitucional.<sup>317</sup>

Conforme a Luqui, el principio de equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema (la libertad individual).<sup>318</sup>

Nuestra Constitución, en el art. 131 ordinal 6°, establece que, Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6° Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...

---

<sup>315</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág.159.

<sup>316</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit., pág. 276

<sup>317</sup> Ídem.

<sup>318</sup> Citado por, GARCIA VIZCAINO. C. Op. Cit. Pág. 296

La Sala de lo Constitucional, ha dicho al respecto: “Bien es sabido que un sistema tributario equitativo lleva implícito -además de sus principios básicos- el reconocimiento de la proporcionalidad en la carga tributaria inspirado en el principio y derecho de igualdad -art. 3 Cn.- y en la razonabilidad en la creación y cobro del mismo, determinado además bajo el presupuesto del respeto al derecho de propiedad y por consiguiente de no confiscación. En definitiva, los postulados constitucionales aplicables para la imposición, indican que mediante ley debe establecerse un sistema de tributación que permita el sostenimiento de los gastos públicos y cuyo método impositivo dispense al contribuyente un trato equitativo en su cuantificación, de tal manera que la carga tributaria no impida o dificulte la disposición sobre su patrimonio”.<sup>319</sup>

En el caso de la jurisprudencia argentina, dicho principio ha experimentado una importante evolución. En efecto conforme lo analizó con todo acierto Jarach,<sup>320</sup> los primeros fallos de nuestra Corte Suprema (Argentina) que consideraron dicho principio, sostuvieron que la equidad no era materia de control judicial, por cuanto, conforme a esa primera interpretación jurisprudencial, aquélla quedó equiparada al concepto de necesidad del recurso tributario, idea esencialmente política y, por ello, de exclusivo dominio del legislador. En sentencias posteriores- dice el mismo autor-, la jurisprudencia argentina, cambiando de criterio, ha interpretado que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad ha quedado identificado con el principio de no confiscatoriedad.

---

<sup>319</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo, referencia 99-2001 de fecha 16 de Abril de 2002.

<sup>320</sup> Citado por, MARTIN, José María, Op. Cit., pág. 100.

En consecuencia, la equidad, en la tributación ha quedado subsumida en la garantía constitucional de propiedad, tutelando la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida jurisprudencialmente.<sup>321</sup>

En nuestro caso, la jurisprudencia, el principio de equidad ha si subsumido por el principio de razonabilidad, el cual será analizado *infra*.

### **3.3.3 Teorías del Principio de Equidad.**

Existen básicamente dos teorías; una conocida por la denominación de principio de beneficio y la otra por el principio de de la capacidad contributiva. Según la primera de las teorías, que se remonta a Adam Smith y sus contemporáneos, cada contribuyente debe pagar en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. Por lo que el criterio del beneficio no sólo toma en cuenta la política impositiva (ingresos públicos) sino además la estructura del gasto público.

La imposición en base al principio del beneficio adquiere relevancia práctica en determinados casos concretos en los cuales es fácilmente determinable el beneficio del gasto para determinados contribuyentes, como ciertos derechos, tasas peajes. En tales supuestos los beneficios pueden ser beneficios pueden ser imputados a un usuario particular. Los servicios públicos que presenten tal característica, pueden ser remunerados sobre la base del beneficio, aliviándose así, la presión sobre los recursos obtenidos de rentas generales.<sup>322</sup>

---

<sup>321</sup> Ídem.

<sup>322</sup> SOLER, Osvaldo Humberto. Op. Cit. Pág.159.

Si la imposición por la vía de tasas directas, aunque deseable, resultase excesivamente costosa, puede utilizarse el recurso de aplicar un impuesto sobre un producto complementario. Así, por ejemplo, pueden reemplazarse el peaje por impuestos que graven la nafta o a los automóviles. No obstante, la utilización de este recurso alternativo no respeta estrictamente el principio del beneficio si se considera a cada contribuyente en forma individual. En efecto, en el ejemplo dado, un conductor que no utiliza una determinada ruta vial puede estar obligado a financiar su mantenimiento.

El elenco de gastos públicos al cual puede aplicarse impuestos específicos que tengan en cuenta el beneficio del usuario es relativamente limitado.

De acuerdo con ello, ha sido necesario utilizar un criterio alternativo de imposición que respete el principio de equidad, desarrollándose entonces, la segunda teoría, según la cual los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad contributiva.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago estudia a la equidad desde dos puntos de vista: la equidad “horizontal” consistente en dar igual tratamientos a personas iguales y la equidad “vertical” según la cual contribuyente desiguales deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad; en otras palabras quienes mayor capacidad de pago tengan deben pagar mayores impuestos.<sup>323</sup>

### **3.4 PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.**

Establece Spisso que la jurisprudencia ha venido sosteniendo a la luz de los principios de igualdad y de razonabilidad de las leyes, que el ordenamiento tributario debe ser estructurado de consumo con las pautas que dimanar de

---

<sup>323</sup> *Ibíd.* Pág. 160

tales principios. Ante el avance desmedido de un estado omnipotente, los tribunales hacen recordar que los principios filosóficos, éticos, religiosos, culturales, etc. Que traducen la esencia de la sociedad, deben ser un guía, tanto para el legislador, como para el intérprete, que no puede soslayarlos invocando situaciones de emergencia económica, puesto que, si bien no existen en el ordenamiento constitucional derechos absolutos, no es menos cierto que las leyes que reglamentan su ejercicio no pueden alterar su esencia con excepciones que los desnaturalicen.<sup>324</sup>

#### **3.4.1 Antecedente histórico.**

Fue un principio impuesto en la Carta Magna de 1215 por parte de los nobles ingleses al rey Juan sin Tierra, donde se limitaba el poder del monarca mediante un control por parte de una comisión de 25 varones, limitando su poder también para juzgar a los ciudadanos y se lo comprometía a respetar sus libertades.

La exigencia más importante era el derecho a que no se aumentaran los impuestos sin la aprobación de la nobleza. De la misma forma, ningún ciudadano libre podría ser apresado por funcionarios reales sin que se investigaran las razones de su detención.

Adicionalmente establecieron para sí privilegios inalienables, que no podían ser revocados por el rey ni por el Papa. Para el rey las consecuencias de estos privilegios eran claras. A partir de entonces, por primera vez, un rey inglés no gobernaría por “gracia divina”, ni con la bendición papal, sino que primero tuvo que entenderse con la nobleza y más tarde con el pueblo, para llegar a un equilibrio de intereses.

---

<sup>324</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 396.

En forma modificada, la Carta Magna firmada en 1215 es fundamento de la actual legislación británica. Junto con la Declaración de Derechos (Bill of Rights) de 1791, se convirtió en la base de la leyes de Estados Unidos, cuya Constitución la alude en numerosos puntos. No es una exageración considerar a la Carta Magna como un documento que creó las precondiciones para que se fueran imponiendo cada vez más las libertades y los derechos civiles. Primero en Gran Bretaña y posteriormente en el resto del continente europeo. El principio que sostiene que “el rey no puede aumentar los impuestos sin la aprobación general de nuestro reino”, recuerda casi literalmente a la exigencia política de la Guerra de Independencia de Estados Unidos a finales del siglo XVIII. “No taxation without representation” Ninguna tributación sin representación apropiada en el Parlamento.<sup>325</sup>

#### **3.4.2 Razonabilidad. Definición y desarrollo.**

La naturaleza de la razonabilidad y la forma con la que es desarrollada por muchos autores que la asimilan con otros principios tributarios, concluye con la tenuidad de definiciones concretas sobre su aplicación, dejando muchas veces sus acepciones a criterio del estudio bibliográfico y legal que cada uno realiza, según la perspectiva fiscal e histórica de la que se interprete.

Es así como nos avocamos al diccionario para obtener un significado fundamental. En sus adjetivos, razonable significa: arreglado, justo, conforme a razón. Mediano, regular, bastante en calidad o en cantidad.<sup>326</sup>

Por lo que en una aplicación tributaria, podemos definirlo como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho

---

<sup>325</sup> En <http://www.dw-world.de/dw/article/0,,4298569,00.html>. Consultado a las 10:00p.m. del día 12 de Noviembre de 2010.

<sup>326</sup> *Diccionario de la real academia española*. Op. Cit. Pág. 1017

antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto.<sup>327</sup>

También se habla de razonabilidad cuando se busca el fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: seguridad, orden, moral, solidaridad, ética, etc., y se lo subsume en el valor totalidad llamado Justicia, que es racionalizador de los demás valores. Un derecho injusto es un verdadero contrasentido; toda norma jurídica debe estar imbuida de un sentido de justicia.

La doctrina ha estudiado este principio, llamándolo “la garantía innominada de la razonabilidad”. Se sostiene que la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal, ya sea legislativa, ejecutiva o judicial, choca contra la razonabilidad.

Vinculado a lo anterior, la Corte Suprema de Justicia establece que “en relación con el principio de razonabilidad o equidad fiscal, se sostiene que no basta que los tributos sean creados por ley, que sean generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario además, que estén justificados objetivamente y, además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Es por ello que se consideran inconstitucionales aquellos tributos que gravan determinados bienes con total prescindencia de la capacidad de producir frutos civiles que ellos tengan”.<sup>328</sup>

---

<sup>327</sup> SPISSO, R. Op. Cit. Pág. 398.

<sup>328</sup> Sala de lo Constitucional, Improcedencia de Amparo, Referencia 28-2002 de fecha 14 de junio de 2002.

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

La razonabilidad es una garantía constitucional de la tributación, que funciona independientemente como garantía innominada y como complemento o elemento de integración o valoración de cada una de las garantías explícitas.

Como garantía innominada independiente, la razonabilidad del tributo no es otra cosa que la exigencia de que el mismo sea formalmente legal e intrínsecamente justo. En cuanto a la razonabilidad como elemento que integra o complementa las garantías explícitas del contribuyente, ello sucederá en tanto dichas garantías, como la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad o la capacidad contributiva, sean resultantes de un juicio de valor del legislador que se base en los parámetros determinantes de la justicia de las imposiciones.<sup>329</sup>

La tributación se vincula con la libertad fiscal, es decir, con la libertad de los particulares que se hallan sujetos al poder de imperio estatal, para lo cual deben armonizar dos intereses: el del Estado, a fin de allegarse recursos, y el de las personas sometidas a su potestad. Ello conduce a interpretar de

---

<sup>329</sup> VILLEGAS, Hector Belisario. Op. Cit. Págs. 279-280.

modo razonable las normas tributarias, para no lesionar el derecho de propiedad.

De ahí que al principio de razonabilidad puede enfocárselo desde el punto de vista de la interpretación normativa.<sup>330</sup>

### **3.4.3 Ámbito constitucional y relación con otros principios.**

Enseña García Belsunce que la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona:

- a) Independientemente como garantía innominada; y
- b) Como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales.

En el primer aspecto, ha dicho la Corte Suprema (de Argentina) que si bien la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son pasibles de cuestionamiento constitucional cuando devienen irrazonables.

Y el principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la ley fundamental.

En el segundo aspecto, se vincula este principio con las garantías de la no confiscatoriedad y de la igualdad, entre otras.<sup>331</sup>

En el Preámbulo de nuestra Constitución<sup>332</sup> se alude al principio de razonabilidad, al invocar la confianza en Dios y la voluntad en los altos

---

<sup>330</sup> GARCIA VIZCAINO, C. Op. Cit. Pág. 179.

<sup>331</sup> Citado por, GARCIA VIZCAINO, C. Op. Cit. Pág. 281.

<sup>332</sup> Nosotros, representantes del pueblo salvadoreño, reunidos en Asamblea Constituyente, puesta nuestra confianza en Dios, nuestra voluntad en los altos destinos de la patria y en ejercicio de la potestad soberana que el pueblo de El Salvador nos ha conferido, animados

destinos de la patria. Señalando dentro de su objeto, el establecer los fundamentos de la convivencia nacional.

Sobre la razonabilidad, la sala de lo constitucional de la Corte Suprema de Justicia consideró que “dicho principio básicamente importa, por un lado, que los tributos, sean justificables; por otro, que contemplen tarifas que no hagan ilusorias el mantenimiento de un patrimonio y las posibilidades de producción del administrado; y por último que no hagan imposible su cumplimiento, puesto que aun cuando la tarifa –para el caso de las tasas municipales- debe de ser reflejo de los costos administrativos por la prestación o servicio, aquella deberá armonizarse si el resultado del cálculo resulta, aunque justificado, excesivo para el nivel económico de la nación”.<sup>333</sup>

Desarrollando los principios tributarios resulta evidente la similitud que envuelven todos los principios, en los que el estudio de uno abre puerta a otros culminando con una integridad singular, aunque a veces compleja, que obliga a desglosar la intervención de cada uno para determinar el límite con el resto. En ese sentido hay equivalencia entre seguridad y razonabilidad.

Dentro de la razonabilidad se suele colocar la garantía del debido proceso sustantivo con respecto a la ley. Consiste en la exigencia constitucional de que las leyes contengan una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo

---

del ferviente deseo de establecer los fundamentos de la convivencia nacional con base en el respeto a la dignidad de la persona humana, en la construcción de una sociedad más justa, esencia de la democracia y al espíritu de libertad y justicia, valores de nuestra herencia humanista.

<sup>333</sup> Sala de lo constitucional, Improcedencia de amparo. Ref. 352-2002, de fecha 19 de Abril de 2002.

en cuenta las circunstancias que motivaron el acto, los fines perseguidos en el y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.<sup>334</sup>

Tampoco puede negarse la vinculación existente entre la razonabilidad y la equidad fiscal, que desarrollada por autores, es interpretada muchas veces como un mismo principio, sobre todo cuanto la desproporcionalidad tributaria se refleja en la relación de imposición existente entre el sujeto pasivo y el estado. Es de mencionar, además, que el principio de razonabilidad o equidad fiscal está íntimamente relacionado con el tema de que los tributos no deben ser causa de confiscación, pues hay casos en los que puede considerarse efectivamente que un tributo es confiscatorio, es decir, absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de la renta o capital gravado del contribuyente.<sup>335</sup>

### **3.5 PRINCIPIO DE ECONOMIA.**

Como hemos visto hasta el momento, la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad), este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía de las familias, de la

---

<sup>334</sup> VILLEGAS, Hector Belisario. Op. Cit. Pág. 280.

<sup>335</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Ref. 450-2000. A las 9:15 del día 14 de junio de 2002.

sociedad y del propio fisco, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

### **3.5.1 Definición de economía.**

La riqueza de definiciones de economía nos permite comprender el espíritu que ampara este principio en nuestra legislación, por lo que tomaremos las acepciones más convenientes para el presente caso.

Así, entenderemos por economía: Administración eficaz y razonable de los bienes; Ciencia que estudia los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos; Ahorro de trabajo, tiempo o de otros bienes o servicios; Reducción de gastos anunciados o previstos.<sup>336</sup>

Los significados anteriores tienen coherente relación con lo contemplado en el artículo 3 f) inc. 7 del Código Tributario, el cual establece que en virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la administración tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

### **3.5.2 Principio de Economía Tributaria.**

Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho

---

<sup>336</sup> *Diccionario de la Real Academia Española*. Op. Cit. Pág. 618.

gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

<sup>337</sup>

Según la acepción de Adam Smith, consiste este principio en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco.<sup>338</sup>

Soler afirma: este principio ha de tomar como punto de referencia los gastos en que deben incurrir tanto el fisco cuanto los contribuyentes por la administración o el pago, respectivamente, de los impuestos. A esto habría que añadir los gastos que deben afrontar las personas físicas o jurídicas por su actuación en representación de la administración tributaria, en carácter de agentes de retención, percepción o información, con relación a impuestos a cargo de terceros.<sup>339</sup>

Existe consenso en afirmar que los gastos ocasionados por el sistema impositivo a los organismos recaudadores y a los contribuyentes y demás responsables, no deben exceder, en conjunto, el monto mínimo necesario para alcanzar los más elevados objetivos socio-económicos estimados dentro de la política tributaria.

En las decisiones del Estado respecto de la creación de uno u otro impuesto para cubrir los gastos que demande la producción de servicios, al lado de las consideraciones de equidad horizontal (igualdad) y vertical (proporcionalidad o progresividad) juega el principio de economía en el sentido de minimizar la carga excedente (excess burden) del instrumento impositivo. Lo ideal sería

---

<sup>337</sup>En <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>. Consultado a las 08:00p.m. del 15 de Noviembre de 2010.

<sup>338</sup> Citado por, JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 304.

<sup>339</sup> SOLER, Osvaldo. Op. Cit. Pág. 181.

que el impuesto a elegir satisficiera al mismo tiempo los requisitos de la equidad y no provocara ninguna carga excedente. Pero ello no se da y ocurre a menudo todo lo contrario. Un impuesto que no crea cargas excedentes como lo es el impuesto de capitación<sup>340</sup> está muy lejos de satisfacer las exigencias de la equidad, según los criterios valorativos dominantes.

Aunque el problema de la carga excedente no está contemplado por Adam Smith como caso de aplicación del canon de la economicidad del impuesto.<sup>341</sup>

Evidentemente la recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera , sin lugar a dudas, un gasto, al poner en movimiento toda la maquinaria de la Administración para poder recaudar determinado tributo, entonces, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación, lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, que finalmente se convertiría en un gasto tributario, por decir lo menos absurdo.

### **3.5.3 Conclusiones al principio de economía.**

Este principio debe subordinarse a otros de rango superior, como son los constitucionales y aun a los objetivos de la política socio-económica perseguidas por el sistema tributario, lo que no obsta a que se lo tenga en cuenta en cuanto sea posible.<sup>342</sup>

---

<sup>340</sup> Término definido *Infra*.

<sup>341</sup> JARACH, DINO. *Finanzas públicas y derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 304.

<sup>342</sup> SOLER, OSVALDO. Op. Cit. Pág. 181.

Llamamos la atención sobre su posible incompatibilidad con el principio de igualdad. El estado deberá decidir entre uno y otro principio: si evitar impuesto con cargas excedentes y preservar íntegramente la equidad del impuesto, pero sacrificando la eficiencia de la actividad financiera de producción de servicios o bien preservar esta eficiencia sacrificando –en cierta medida- la equidad del impuesto.

Los ejemplos de los vicios a que se opone este principio y que formula Adam Smith no son obsoletos pero pueden agregársele otros y especialmente: a) la complicación de las liquidaciones de impuestos, las exigencias de una compleja contabilidad fiscal en adición a la contabilidad comercial y la necesidad de asesoramiento técnico profesional para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; b) la carga excedente (*excess burden*) que ciertos impuestos provocan por la alteración de la oferta, la demanda y los precios del mercado.<sup>343</sup>

---

<sup>343</sup> JARACH, DINO. *Finanzas públicas y derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 304.

## **CAPITULO 4**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.1 CONCLUSIONES.**

- El Estado está estructurado de forma tal de satisfacer las necesidades de los ciudadanos, una de las formas para generar ingresos al Estado es por medio de los tributos' que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.
  
- Actualmente se vuelve a entender el principio de legalidad en su sentido originario: todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la Administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Es decir, el principio de legalidad implica que la ley es el único mecanismo de atribución de potestades a la Administración.
  
- El principio de legalidad debe entenderse desde dos puntos de vista: El principio de legalidad propiamente dicho y el principio de legalidad como reserva de ley. El principio de legalidad, desde un aspecto normativo, significa que los tributos sólo pueden ser fijados por ley y actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria. Como título esencia de este principio: No hay tributo sin ley previa que así lo

establezca. Y, desde un aspecto de aplicación práctica, significa que la Administración en su actuar se someta a la ley. Esto va más allá de lo meramente tributario: es el sometimiento de la Administración a la ley, propio de un estado de derecho. La reserva de ley implica, de un parte, la habilitación del órgano legislativo para llevar a cabo la creación tributaria y, al mismo tiempo, determina la exigencia de que la ley contenga los elementos esenciales en el tributo.

- 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. 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 quién tenga capacidad económica superior contribuya en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior.
- El principio de capacidad contributiva implica que el legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar aquéllos 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.
- El principio de igualdad se funda en la Ética y se proyecta como condición jurídica exigida por la idea de persona humana. Por lo que la doctrina establece que, la igualdad más que un derecho

fundamental autónomo o aislado es un “principio” informador del ejercicio de los derechos fundamentales. De conformidad con lo anterior los derechos fundamentales deben pues ser informados por el criterio de igualdad o bien constituye la igualdad una condición básica de su ejercicio.

- En el principio de igualdad, existe la posibilidad de formación de distingos y categorías de contribuyentes, siempre que las mismas sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la cual es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines políticos, económicos y sociales de la imposición. Por lo tanto los impuestos serán iguales cuando las apreciaciones políticas, económicas y sociales del legislador coincidan con las del Órgano Judicial y serán desiguales cuando no coincidan por quebranto de la Constitución. Además el principio de igualdad, debe ser siempre interpretado en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales y generales del Derecho para lograr una igualdad real y efectiva dicho principio.
- El principio de generalidad es una condición esencial para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra. Éste principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo, no se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, de linaje o casta o de cualquier otra índole.

- El mecanismo que con mayor frecuencia se utiliza como límite o quebranto del principio de generalidad es la exención, la que consiste bien, en que determinados hechos, lógicamente comprendidos dentro del presupuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley, la obligación tributaria (exención objetiva); bien en que, cuando el hecho imponible se produce respecto a una persona o a un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la obligación tributaria (exención subjetiva)
- El principio de proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Es decir, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe gravarse diferencialmente conforme a tarifas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.
- El principio de proporcionalidad connota la prohibición de sobrecargar al afectado con una medida que para él represente una exigencia excesiva, sin que con ella además se vea favorecido el interés general o resultando beneficiada la comunidad; medio y fin aparecen con dos variables que no pueden estar en evidente desproporción.

- Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos. Este principio supone en su versión más conocida, que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición (de la materia que se grava), corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. Normalmente, se concreta en un tipo de gravamen más elevado a medida que la cuantía de la base del tributo es más alta. La progresividad, como principio, se aplica sólo a los impuestos y puede predicarse a una figura aislada, de varias o del sistema tributario en su conjunto.
- El principio de no confiscatoriedad es universalmente aceptado como principio de rango constitucional, y como tal forma parte, junto a los demás principios, de la base de la relación jurídica entre el particular y la administración pública, lo cual obliga al legislador a establecer tributos que no sobrepasen tal alcance, como garantía de protección de los contribuyentes.
- El fundamento de la no confiscación de las contribuciones públicas se encuentra, en el estado de derecho, en la garantía constitucional de la individualidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición; de aquí que la tributación no puede alcanzar niveles en que el Estado se apropie indebidamente de los bienes de los

contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insostenibles, desbordando así la capacidad contributiva de la persona.

- En nuestra Constitución, la idea de justicia aparece al igual que el concepto de dignidad humana en el preámbulo de la Constitución, haciéndose además expresa alusión que el Estado Salvadoreño está organizado para la consecución de la misma, siendo la evocación a la justicia y de lo justo algo reiterado dentro de dicho texto fundamental; asimismo, la legislación secundaria utiliza en contadas ocasiones la apelación a la idea de lo justo; dando en ambas situaciones la oportunidad que el operador jurídico configure a través de su interpretación el concepto jurídico y normativo de justicia.
- Constitucionalmente el valor justicia se manifiesta en dos dimensiones: "la justicia, como valor jurídico-constitucional, presenta dos dimensiones, una general y una particular; la primera persigue, mediante la articulación de principios y procedimientos jurídicos y políticos, la conservación de la sociedad y la posibilidad que ésta pueda cumplir con sus fines, es decir, dirigir la conducta de gobernantes y gobernados para cumplir el postulado de asegurar a cada individuo su realización personal; la segunda se ha entendido como aquella dimensión de la justicia que tiende a dar a cada uno lo suyo, sea por parte de la autoridad – justicia distributiva–, o en el seno de las relaciones privadas –justicia conmutativa

- Si bien es cierto respecto a la justicia tributaria, éste se erige básicamente sobre dos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad, los cuales se articulan para dar lugar a un principio de exclusiva aplicabilidad en el ámbito financiero, el principio de capacidad económica. Pero la garantía de adecuación de la legislación ordinaria a los principios constitucionales se consigue a través de los mecanismos de la llamada “justicia constitucional”, al control de la constitucionalidad de las leyes que desarrolla el Tribunal Constitucional, control sobre posibles inconstitucionalidades en la normación y en la esfera aplicativa de las normas emanadas
- La seguridad jurídica es, desde la perspectiva del derecho constitucional, la condición resultante de la predeterminación, hecha por el ordenamiento jurídico, de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público. Puede presentarse en dos manifestaciones: la primera, como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y en la segunda, en su faceta subjetiva, como certeza del derecho, es decir, como proyección, en las situaciones personales, de la seguridad objetiva, en el sentido que los destinatarios del derecho puedan organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad.

- La finalidad básica del derecho tributario debe ser la de realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que en esta materia el Estado se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas maniobras, inesperadas para el ciudadano. Esto originó reacciones que produjeron acontecimientos importantes en la historia del constitucionalismo, y demostró que el abuso de poder tiene un amplio campo de expansión en el área tributaria. Por ello la lealtad del Estado surge como una exigencia ineludible. El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de las leyes.
- La equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicarnos los orígenes de las revoluciones americana y francesa. La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos
- La razonabilidad es una garantía constitucional de la tributación, que funciona independientemente como garantía innominada y como complemento o elemento de integración o valoración de cada una de las garantías explícitas. Como garantía innominada independiente, la razonabilidad del tributo no es otra cosa que la exigencia de que el mismo sea formalmente legal e intrínsecamente justo. En cuanto a la

razonabilidad como elemento que integra o complementa las garantías explícitas del contribuyente, ello sucederá en tanto dichas garantías, como la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad o la capacidad contributiva, sean resultantes de un juicio de valor del legislador que se base en los parámetros determinantes de la justicia de las imposiciones

- Mediante el principio de economía las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.
- Todos estos principios materiales y legales constituyen un límite de la actividad recaudatoria y coercitiva del Estado y todos se encuentran a todas luces unidos estrechamente en una relación de dependencia. La eficacia de estos principios ha sido discutida en muchas ocasiones en los fallos de nuestra Corte Suprema de Justicia que intenta dirimir de alguna forma los conflictos utilizando dichos principios cuando es necesario volver al espíritu de la Ley para aplicarla.
- Se ha generalizado en nuestro país la violación a los derechos de los gobernados por parte de la Administración Pública, que ha venido resolviendo sus problemas de forma antojadiza, por lo que se debe recurrir a estos principios cuando exista algún detrimento en los

derechos que nuestra Carta Magna protege, debido a que son una forma segura de protegerlos.

- Existe mucha pobreza en cuanto a la doctrina salvadoreña ya que se ha limitado a copiar los criterios de otros países respecto de los Principios del Derecho Tributario que muchas veces no concuerdan con la realidad social ni mucho menos económica de nuestro país.

#### **4.2 RECOMENDACIONES.**

- Para efectos de regulación de ingresos y establecimiento de tasas de contribución, el principio de progresividad debería estar por encima de otros principios tributarios, ya que consideramos que el sistema progresivo funciona mejor que el proporcional.
- La ética, debería ser fundamento esencial de todos los principios y no solo del principio de igualdad.
- Que el principio de no confiscatoriedad, al gozar de rango constitucional, debe protegerse ya que representa una garantía para el contribuyente.
- La jurisprudencia emitida de las salas de nuestro país presenta problemas de accesibilidad. Deberíamos contar con un lugar seguro e innovador que no genere dificultades a la hora que se necesite consultarlo.
- La bibliografía nacional sobre los principios tributarios está dispersa en las diferentes bibliotecas judiciales. Una biblioteca exclusiva sobre aspectos tributarios nacionales contribuiría a la investigación de esta rama del derecho público.

- Acceder a los libros de autores y escritores del derecho tributario es un poco complejo. Las bibliotecas públicas deberían mejorar la accesibilidad al material necesario

## BIBLIOGRAFIA.

### LIBROS

ALONSO GONZALEZ, L. “**Jurisprudencia Constitucional Tributaria**”. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993.

ALBERDI, Juan. “**Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853**”. Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954.

ALTERINI, Atilio Aníbal. “**La Inseguridad Jurídica**”. 1ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993.

AMORÓS, Narciso. “**Derecho Tributario: Explicaciones**”. 2ª Edición; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

ARIAS RAMOS, A. “**Derecho Romano**”. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid. 1947.

ARISTÓTELES. “**Política**”. Libro III, Capitulo IX. Editorial Cometa de Papel, Bogotá, 1998.

ARRIOJA VIZCAÍNO, A. “**Derecho Fiscal**”. 18ª Edición, Editorial Themis, México, 2004.

BARBERENA, Santiago Ignacio. “**Historia de El Salvador: Época antigua y de la conquista**”. Dirección General de Cultura, Ministerio de Educación; San Salvador, 1969.

BARNES, Javier. **"El Principio de Proporcionalidad"**. Cuadernos de Derecho Público, número 5, Septiembre-Diciembre, España, 1998.

BERTRAND GALINDO, F. y otros. **"Manual de Derecho Constitucional: Tomo II"**. 3ª Edición, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, San Salvador, 1999.

BLANCO RAMOS, I. **"Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española"**. 2ª Edición; Editorial Ariel, Barcelona, 1976.

BERLIRI, Antonio. **"Principios de Derecho Tributario"**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BROWNING, David. **"El Salvador, la Tierra y el Hombre"**. Consejo Nacional para la Cultura y el Arte, Dirección General de Publicaciones e Impresos, San Salvador, 1987.

CABANELLAS DE TORRES, G. **Diccionario Jurídico Elemental**. 18ª edición. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006.

CALVO NICOLAU, E. **"Tratado Impuesto Sobre la Renta: Tomo I"**. Editorial Themis, México, 1999.

CALVO ORTEGA, R. **"Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)"**. 8ª Edición, Civitas Ediciones, Madrid, 2004.

CASAS, José Osvaldo. **“Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria”**. Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.

COMISIÓN COORDINADORA PARA EL SECTOR JUSTICIA. **“Las Constituciones de la República de El Salvador 1824-1962”**. 1ª Edición; Unidad Técnica Ejecutora, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

DIAZ, Elias. **“Sociología y filosofía del Derecho”**. Editorial Taurus, Madrid, 1971.

ESPINOSA, Gonzalo. **“Principios de Derecho Constitucional: Tomo Primero, Garantías Individuales”**. Sucesor, Victoria II, México, 1905.

ESPINOSA, José Alberto. **“Manual de Derecho Tributario: Primera Parte”**. 2ª Edición; Editorial Advocatus, Córdoba, 2004.

FERNÁNDEZ SAGARDI, A. **“Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta. El Mercado de Valores”**. Año LIX, SICCO, México, 1999.

FERREIRO LAPATZA, J. **“Curso de Derecho Financiero Español”**. 13ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.

FLORES ZAVALA, E. **“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”**. Editorial Porrúa, México, 1985.

FUNDACIÓN TOMAS MORO. **“Diccionario Jurídico Espasa”**. Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1999.

GARCÍA BELSUNCE, H. **“Temas de Derecho Tributario”**. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCÍA BUENO, M. **“El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal”**. Colección de Estudios Jurídicos, tomo XVII Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. **“Derecho Tributario: Tomo I, Parte General”**. Ediciones de Depalma; Buenos Aires, 1996.

GIANNINI, Achille Donato. **“Derecho Administrativo”**. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.

GIULIANI FONROUGE, C. **Derecho Financiero**. 2ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

HENSEL, Albert. **“Derecho Tributario”**. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2005.

JARACH, Dino. **“Curso Superior de Derecho Tributario”**. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

JARACH, Dino. **“El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo”**. Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 1982.

JARACH, Dino. **“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”**. 3ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004.

LOZANO SERRANO, C. **“Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario”**. Civitas, Madrid, 1990.

KEMELMAJER DE CARLUCCI, A; y otros. **“Derechos y Garantías en el siglo XXI”**. Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires, 1999.

KURI DE MENDOZA, S. y otros. **“Manual de Derecho Financiero”**. 1ª Edición; Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993.

LARENZ, Karl. **“Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica”**. Traducción y presentación Luis Díez-Picazo, Editorial Civitas, Madrid, 1997.

MARTÍN, José Maria; y otros. **“Derecho Tributario General”**. 2ª Edición; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

MARTIN QUERALT, J.; y otros. **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**. 9ª Edición; Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

NEUMARK, Fritz. **“Principios de la imposición”**. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

PÉREZ DE AYALA, J. **“Derecho Tributario I”**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

PÉREZ LUQUE, M. **“Deberes Tributarios y Moral”**. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

PÉREZ ROYO, F. **“Derecho Financiero y Tributario: Parte General”**. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **“Diccionario de la Lengua española: Tomo I”**. 22ª Edición, Madrid, 2001.

RECASENS SICHES, L. **“Tratado General de Filosofía del Derecho”**. 12ª Edición, Editorial Porrúa, Mexico, 1997.

RODRIGUEZ MELENDEZ, Roberto E. **“El fundamento material de la Constitución: una aproximación a la idea de valor, principio y norma constitucional”** 1ª Edición, Teoría de la Constitución Salvadoreña, Corte Suprema de Justicia de El Salvador, 2000, pág.158.

SAINZ DE BUJANDA, F. **“El Nacimiento de la obligación tributaria: Análisis Jurídico del Hecho imponible”**. Comisión viaje de Estudios de la Facultad de de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires; Buenos Aires, 1968.

SÁINZ DE BUJANDA, F. **“Hacienda y derecho”**. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.

SAINZ DE BUJANDA, F. **“Lecciones de Derecho Financiero”**. 9ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, M. **“Derecho Tributario”**. Segunda Edición, Cárdenas Editor, México, 1998.

SMITH, Adam. **“The Wealth of Nations: Volume II”**. J.M. Dent & Sons LTD, London, 1954.

SOLER, Osvaldo Humberto. **“Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal”**. 2da Edición, Edición actualizada y ampliada; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

SPISSO, R. **“Derecho Constitucional Tributario”**. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

TORRÉ, Abelardo. **“Introducción al Derecho”**. 13ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002.

VALDÉS COSTA, R. **“Curso de Derecho Tributario: Tomo I”**. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970.

VALDES COSTA, R. **“Instituciones de Derecho Tributario”**. Reimpresión de la 1ª Edición, Depalma, Buenos Aires, 1996.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”**. 9ª Edición; Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005.

## **LEGISLACION**

**Constitución de la Republica de El Salvador.** Asamblea Constituyente, N° 38 de Fecha 15 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial 234, tomo 281 de fecha 16 de diciembre de 1983.

**Código Tributario.** Decreto Legislativo No. 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

**Ley General Tributaria Municipal.** Decreto Legislativo No. 86 de fecha 17 de Octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 1991.

**Ley del Impuesto sobre la Renta.** Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de Diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 19

**Ley de Equipajes de viajeros procedentes del exterior.** Decreto Legislativo No. 680 de fecha 20 de octubre de 1993, publicado en el Diario Oficial número 6, tomo 322, de fecha 10 de Enero de 1994.

**Ley del Fondo de Conservación Vial.** Decreto Legislativo No. 208 de fecha 30 de noviembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 237, tomo 349, de fecha 18 de diciembre de 2000.

**Ley de Derechos fiscales por la circulación de vehículos.** Decreto Legislativo No. 504 de fecha 16 de abril de 1993, publicado en el Diario Oficial número 73, tomo 319, de fecha 22 de abril de 2000.