

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2012
PLAN DE ESTUDIOS 2007**



TEMA

**“EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE
PROGRESIVIDAD Y DE NO CONFISCACIÓN EN LAS REFORMAS
RELATIVAS A LA IMPOSICIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE
LICENCIADO/A EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR

**CORNEJO FLORES, DONYS IVÁN
CRUZ JURADO, MARÍA BLAS
PEÑA VELASCO, HÉCTOR MAURICIO**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, AGOSTO DE 2013.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTORA ACADÉMICA

DRA. ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES
SECRETARIO

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DIRECTORA DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios y a toda mi familia por apoyarme en este esfuerzo académico.

Mi madre ha sido fundamental en mi desarrollo como persona, porque ha luchado denodadamente por proveerme y apoyarme en todo lo que ha sido necesario para mi superación.

Gracias, madre, que has estado como el pilar y la base en la que me he sostenido siempre. Te dedico mi triunfo con el amor de hijo que te mereces.

Gracias a todos y todas quienes me han brindado su apoyo incondicional.

Donys Iván Cornejo Flores.

AGRADECIMIENTO

AGRADEZCO A DIOS POR:

Todas las oportunidades

Permitirme llegar a este día

Haberme dado la fuerza para seguir adelante.

AGRADEZCO A MI FAMILIA Y AMIGOS POR:

Apoyarme siempre

Sus consejos

Su ayuda y compañía.

Gracias a todos y todas por su apoyo.

Héctor Mauricio Peña Velasco

INDICE

Contenido

INTRODUCCIÓN	vii
ABREVIATURAS Y SIGLAS	ix
CAPÍTULO I	
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	
1.1. Ubicación del problema de investigación.....	10
1.2. Identificación de la Situación Problemática.....	11
1.3. Enunciado o formulación del problema de investigación	12
1.4. Delimitación de la investigación.....	13
1.5. Justificación de la Investigación.....	
1.6. Objetivos.....	15
1.7. Antecedentes de la Investigación.	
1.7. Perspectiva histórica del problema	19
1.8. Fundamento doctrinario.....	20
1.9. Fundamento normativo jurídico.	21
1.11. Sistema de hipótesis.....	22
CAPÍTULO II	
ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
2.1. Origen de los Tributos.....	25
2.2. Origen del Derecho Tributario.....	31
2.3. Antecedentes históricos del Derecho Tributario en El Salvador.	38
2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta.	41
CAPITULO III	
PRINCIPIOS QUE RIGEN LOS TRIBUTOS	
3.1. Principio de legalidad.....	53
3.2. Principio de justicia tributaria.	55

3.3. Principio de doble imposición.	59
3.4. Principio de progresividad.	62
3.5. Principio de no confiscación.	66

CAPÍTULO IV

EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y DE NO CONFISCACIÓN EN LAS REFORMAS RELATIVAS A LA IMPOSICIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Aspectos generales sobre las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta	72
4.2. Límites a las Reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la Renta en personas naturales año 2011.	73
4.3. Principales reformas en materia de imposición y cálculo del impuesto sobre la renta en personas naturales año 2011.....	76
4.4. Reformas relativas al re cálculo del impuesto sobre la renta.....	89
4.5. Reformas relativas a informar sobre otras retenciones.	97
4.6. Cálculo del Impuesto sobre la renta antes de las reformas del año 2011.	101
4.7. Cálculo del impuesto sobre la renta después de las reformas del año 2011.....	102
4.8. Análisis comparativo de las tablas de imposición y cálculo antes y después de las reformas del año 2011.....	103

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones.	107
5.2- Recomendaciones.....	108

BIBLIOGRAFÍA.....	111
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

El quehacer tributario en El Salvador y, por qué no decirlo, de América tiene su fundamento en los primeros vestigios de la Tributación que realizó el ser humano cuando se origina la división social del trabajo. De esas rudimentarias formas de tributar tanto para el poder político como para el poder religioso, tomará su fundamento el Derecho Tributario que va evolucionando hasta llegar a ser, hoy en día, un instrumento sofisticado de leyes que legalizan el gravamen impuesto tanto a personas naturales como jurídicas en todo aquello que se considere emolumento obtenido por su trabajo o por sus gestiones comerciales.

En el Derecho Tributario, se encuentra la Ley del Impuesto sobre la Renta que será el centro de este trabajo; especialmente se estudia la “Eficacia de los principios constitucionales de progresividad y de no confiscación relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta en las personas naturales. En el Salvador, dichos principios se vuelven fundamentales cuando se evidencia la necesidad de realizar reformas en la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta y observar si dichos principios son eficaces y responden a la relación directa que tienen con los principios de igualdad, justicia y solidaridad que deben caracterizar a un Estado constitucionalmente democrático.

En relación con el párrafo anterior este trabajo se ha estructurado en tres capítulos fundamentales. El primer capítulo hace referencia a aspectos generales del Derecho Tributario, haciendo una síntesis histórica del origen de los Tributos y de cómo surge el Derecho Tributario propiamente dicho, sus diferentes definiciones. Además se reseña cómo se origina la tributación en América y su evolución con la conquista y la independencia. Finalmente, en este capítulo se retoma el tema central que es la Ley del Impuesto sobre la

Renta a nivel general para, finalmente, especificar cómo surge dicha Ley en El Salvador y las diferentes reformas que la misma ha tenido desde que se originó.

En el Segundo capítulo se realiza un estudio general de los principios tributarios para luego retomar los que, en esencia, constituyen el tema de este trabajo; es así como los principios de progresividad y no confiscación serán analizados a partir de las diferentes propuestas teóricas y doctrinarias que se conocen hasta la fecha.

El tercer capítulo se convierte en la columna vertebral del trabajo que se presenta porque constituye directamente el tema que nos ocupa que es “la eficacia de los principios constituciones de progresividad y de no confiscación en las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta en las personas naturales”. Es de aclarar que a las reformas a que se hace referencia son las implementadas a partir de enero del año 2012. Se detallará en cada tabla si dichos principios son aplicables o no y si están en concordancia con otros principios constitucionales como son los de justicia, igualdad, equidad y solidaridad.

Para concluir, se presentan las conclusiones y recomendaciones que surgen después de realizar el trabajo y la bibliografía consultada.

ABREVIATURAS Y SIGLAS.

ABREVIATURAS:

Art.	Artículo
Cn	Constitución

SIGLAS:

AFP	Administración de Fondo de Pensiones.
D.E.	Decreto Ejecutivo
D.L	Decreto Legislativo
D.O.	Diario Oficial
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DT	Derecho Tributario
ISSS	Instituto Salvadoreño del Seguro Social
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
SSF	Superintendencia del Sistema Financiero

CAPÍTULO I

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. Ubicación del problema de investigación.

El Principio de Progresividad y el Principio de no confiscación o no confiscatoriedad, como se conoce en algunas normativas jurídicas, tiene su esencia en la base económica que sustenta un país y que constitucionalmente se ubica en el orden económico.¹

En El Salvador, estos principios se vuelven fundamentales cuando se evidencia la necesidad de realizar reformas en la imposición y cálculo del impuesto sobre la Renta y observar si dichos principios son eficaces y responden a la relación directa que tienen con los principios de igualdad, justicia y solidaridad que deben caracterizar a un pueblo constitucionalmente democrático.

El Principio de progresividad es factible entenderlo en tanto que claramente permite saber que el sujeto susceptible de la obligación deberá pagar el impuesto de acuerdo a sus ingresos; en este caso, se habla de las personas naturales que con los salarios y sueldos devengados están en la capacidad de ser sujetos de retención; con ello se solventa tanto el principio de solidaridad, como los principios de justicia y equidad; el habla común dice “quien más tiene, más paga”. Aplicar el impuesto fuera de este principio se violentaría el principio de justicia social promulgado por la Constitución.

¹ Constitución de la República de El Salvador, Título V, Orden Económico, San Salvador, 1983.

El Principio de No Confiscación se relaciona directamente con la Constitución de la República, en cuanto ésta proclama: “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 con imprescriptibles”².

1.2. Identificación de la Situación Problemática.

En la historia Tributaria de El Salvador, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha sufrido diversidad de reformas afectando así el patrimonio de las Personas Naturales. En el año 2011 sólo se han registrado tres grandes Reformas: la primera reforma está relacionada con el Principio de Progresividad que se sustenta en la modificación de la base imponible (hecho generador) conocida también como la Tabla de Cálculo del Impuesto.

La segunda reforma hace referencia a que, por Ley, cada seis meses, los empleadores están obligados a realizar una revisión del impuesto para determinar si se le retuvo lo debido o debe retenérsele más; si se da el caso que se le retuvo más, no es sujeto de devolución; pero si no se le retuvo lo debido, en este caso se le retendrá cuando se realice el recálculo, que en virtud de la reforma es obligatorio realizar. Esta reforma está más relacionada con el Principio de No confiscatoriedad porque, sobre el mismo hecho generador no se le puede calcular el mismo impuesto.

La tercera reforma registrada y que también está directamente ligada a los principios en estudio, obliga al empleado a informar a su patrono si tiene otro empleo e informar los ingresos que obtiene o de las rentas obtenidas. En este

² *Constitución de la República de El Salvador*, art. 106, inc. 5to., San Salvador, 1983

caso es donde debe investigarse la situación del Principio de No confiscatoriedad y del principio de Doble Imposición, en el sentido que, los dos patronos le estén reteniendo y declarando Renta. En este caso, es necesario “determinar si un tributo es o no confiscatorio y para ello se debe considerar únicamente la alícuota o monto del mismo y no el importe resultante de la acumulación de varias contribuciones que se cubren simultáneamente,..”³

Se entiende, también, que el principio de No confiscación está íntimamente ligado al Principio de progresividad en tanto que el uno es el límite del otro, en el sentido de no violentar el patrimonio de los contribuyentes y establecer los parámetros necesarios de cumplimiento de la ley sin menoscabo del sujeto pasivo. En este sentido, se debe tener presente, y configurar la magnitud que puede alcanzar el impuesto, además de relacionarlo con lo prescrito en la Constitución de la República en el ya citado artículo. Por ello, “es indispensable establecer cuándo se puede considerar que un impuesto alcanza un nivel calificable como “confiscatorio””⁴ en la imposición del impuesto sobre la Renta en las personas Naturales de la República de El Salvador.

1.3. Enunciado o formulación del problema de investigación

Con los planteamientos anteriores, es necesario que el equipo de trabajo analice y se plantee el enunciado del problema de investigación de la siguiente manera “¿Responden las Reformas relativas a la imposición y

³ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Manual de Derecho Financiero*. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993, pp 331

⁴ Ibidem. Pp 330

cálculo del impuesto sobre la Renta a los principios de progresividad y de No confiscación?”.

1.4. Delimitación de la investigación

El tema en referencia se aplicará sólo a las Reformas del Impuesto sobre la Renta aplicadas a partir de enero de dos mil doce, que afectan a todas las personas Naturales susceptibles de la aplicación del hecho generador en la República de El Salvador. No es posible hacer una delimitación geográfica por que la Reforma a dicha Ley, es de carácter general para todos y todas los que aplican o que son sujetos de retención.

1.5. Justificación de la Investigación

El Derecho Tributario como tal, es un tema que se podría considerar “virgen” en el ámbito de la investigación jurídica salvadoreña; este fenómeno se da porque es una de las materias más sensibles para todos los sujetos susceptibles del hecho generador; a pesar que cotidianamente se relaciona con dichos sujetos, se vuelve una materia especializada que muy pocos se atreven a adentrarse.

Lo anterior se afirma después de haber realizado una búsqueda bibliográfica exhaustiva para determinar si en El Salvador, ya sea en forma de Trabajo de tesis o de autoría de libros, pudiera existir un producto que oriente a la aplicabilidad y eficacia de los principios de progresividad y de no confiscación en la imposición del Impuesto sobre la Renta tal como el equipo de trabajo se lo ha planteado. El resultado que se ha obtenido es variado ya que, algunos trabajos hacen referencia a uno o a otro principio en cuestión, pero orientados

a estudiar otra problemática tributaria y no referente al Impuesto sobre la Renta específicamente a las personas naturales. Como se puede observar, los esfuerzos realizados orientan a tener claridad en la importancia del tema a investigar.

El equipo de trabajo, entonces, considera que el trabajo de investigación bibliográfica que se realizará es de suma importancia porque no existe en nuestro medio otro que tome como parámetro de estudio el tema de investigación que como equipo de trabajo se ha planteado. Con este trabajo se espera presentar un producto o documento que permita visualizar la eficacia que pueden tener los principios de progresividad y de no confiscación frente a últimas reformas de la imposición del impuesto sobre la Renta aplicadas a partir de enero del 2012.

Los resultados de este trabajo reflejarán la pertinencia o no de la aplicación de las reformas y las consecuencias jurídicas que pueden existir en la aplicación de las mismas al no responder a los principios en estudio. Este trabajo causaría impacto si el mismo es tomado en cuenta, para, en adelante, revisar los principios constitucionales tributarios y, a partir de ellos aplicar las reformas cuidando siempre la seguridad jurídica de los sujetos susceptibles del hecho generador y que, por desconocimiento de ley, no revierte la aplicación de la imposición tributaria.

Además, del estudio específico de las últimas reformas con relación a los principios de progresividad y de no confiscación, se considera que será oportuno y de mucho impacto, que, en este trabajo, se recoja toda la problemática de la situación tributaria en el Salvador, específicamente en lo referente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente en lo

relacionado con las personas naturales y la imposición y cálculo del impuesto.

1.6. Objetivos

1.6.1. General

Valorar la eficacia de los principios de Progresividad y de No confiscación en las Reformas relativas a la imposición y cálculo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales.

1.6.2. Específicos

Identificar en la fórmula aplicable al impuesto sobre la Renta la presencia del principio de progresividad.

Verificar la relación directa existente entre el principio de progresividad y el principio de No confiscación en la imposición y cálculo del impuesto sobre la Renta.

Identificar los cambios materiales y formales en las Reformas relativas a la imposición y cálculo del Impuesto sobre la Renta y la eficacia de los principios de progresividad y no confiscación en las mismas.

1.7. Antecedentes de la Investigación.

Como antecedentes del tema que nos ocupa se podría decir que existen varias investigaciones que de una u otra manera, se acercan al fenómeno que corresponde estudiar y así se tienen los siguientes:

La tesis doctoral presentada por Mario Leoncio Ayala Guevara⁵, cuyo tema de investigación fue: “Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña”, quien en su introducción sostiene que en este estudio sobre la Ley Tributaria Salvadoreña, se “concretiza, en cierta medida, el dato científico que se obtiene (...) de las distintas leyes vigentes, extremando el análisis, hasta dejar en claro cuál es el grado de elaboración jurídica de los principios e instituciones que lo conforman. Esto incluye, también, la comparación de estos principios e instituciones fiscales, con los principios generales de racionalidad que informan al Derecho Tributario moderno, y se señala la inequívoca existencia de vacíos y discrepancias que es necesario complementar o unificar en aras del mejoramiento del sistema legal tributario”⁶.

En el trabajo que se ha revisado consta que se estudian los principios de progresividad y de no confiscación pero solo como parámetros para medir el principio de igualdad que es el centro de atención para el investigador; no obstante se considera oportuno tomar este trabajo como antecedente en tanto da herramientas teóricas necesarias para enriquecer la presente investigación.

Otro trabajo considerado como antecedente de esta investigación es el presentado por Ricardo Alberto Mendoza Orantes⁷, cuyo tema de

⁵ Ayala Guevara, Mario Leoncio. *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*. Tesis Doctoral, para optar al Título de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador, Abril 1977

⁶ Tomado del primer párrafo la introducción de la Tesis en tanto que editada como libro, ésta pierde los objetivos planteados en la tesis original.

⁷ Mendoza Orantes, Ricardo Alberto. *Las Sociedades Anónimas en la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Tesis Profesional para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad “Dr. José Matías Delgado”. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales “Pbro. Y Dr. Isidro Menéndez”, San Salvador, Noviembre. 1986

investigación es “Las Sociedades anónimas en la Ley de Impuesto sobre la Renta”. Como se puede observar, el objetivo de este trabajo, es adentrarse al estudio de los Tributos especialmente al del Impuesto sobre la Renta por considerarse el más importante dentro de su género. Por ende no se orienta al estudio que aquí se pretende desarrollar.

Revisando su esbozo capitular se encuentra que todo el trabajo está enfocado sobre los tributos y, específicamente, al Impuesto Sobre la Renta. Es importante destacar que en el cuarto capítulo se presenta el Proyecto de Reforma Tributaria en lo aplicable a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se considera que este trabajo está íntimamente relacionado al tema que se estudia en tanto que analiza las reformas; sin embargo, no le da tratamiento especial a los principios de progresividad y de no confiscación que es el aspecto medular de nuestro tema de investigación en el campo de las últimas reformas.

También se presenta como un antecedente del presente trabajo, el presentado por Juan Carlos Benítez Perla⁸. El tema de quien investiga se intitula “El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios IVA, consideraciones en torno a su clasificación y a los Hechos Generadores”. El sustentante justifica este trabajo por los momentos coyunturales que estaba viviendo el Derecho Tributario en el marco de los ajustes estructurales y de la modernización tributaria que estaba implementando, en ese momento, el Gobierno de la República.

⁸ Benítez Perla, Juan Carlos. *El impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios IVA consideraciones en torno a su clasificación y a los Hechos Generadores*. Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad Dr. José Matías Delgado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales “Pbro. Y Dr. Isidro Menéndez”. San Salvador, Diciembre de 1993.

El trabajo de investigación antes citado se comprende como antecedente porque tiene como base el tratamiento del impuesto en general, que no, necesariamente, está orientado a darle tratamiento a los principios de progresividad y de no confiscación; sin embargo por su naturaleza en el ámbito tributario, se considera como un antecedente que se debe tomar en cuenta en el momento de construir una base teórica conceptual que sirva de garantía para la calidad de los resultados esperados.

Otro trabajo que es importante tomar en cuenta es el presentado por Carmen Elena Alemán Brizuela⁹. En dicho trabajo plantea que la política fiscal tiene como objetivo facilitar e incentivar el buen desempeño de la economía nacional para lograr niveles aceptables o sobresalientes de crecimiento, inflación y desempleo, entre otras variables. Aunque hace alusión a los principios no enfoca el tema tal como aquí se pretende.

Sostiene, además que las herramientas con las que cuenta la política fiscal para cumplir con sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar el pago de éstos (evitar la evasión), etc. Desde el punto de vista del gasto, el Estado puede tener influencia sobre el monto de partida presupuestaria que se transfiere a cada dependencia Estatal, el nivel de los salarios, el aumento de éstos año tras año, las contrataciones y los dineros que se transfieren a los departamentos y municipios o a otras entidades, etc.

⁹ Alemán Brizuela. *El impacto de la Política Fiscal en la redistribución del ingreso en El Salvador en el año 2002*. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciada en economía. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, San Salvador, agosto de 2004.

Otro de los antecedentes de este trabajo es la tesis presentada por José Roberto Cáliz Ortez¹⁰. El tema de este trabajo se fundamenta en la situación en que quedan los principios de igualdad, legalidad, proporcionalidad y de no confiscatoriedad, con relación a la multa aplicable y que está normada en el artículo 8 N. 11 inciso segundo de la Ley especial para sancionar infracciones aduaneras.

Independientemente que el Trabajo de Investigación anterior haga referente a otro problema en estudio, es interesante saber la fundamentación teórica que, en tal caso, tiene el principio de no confiscación; en tal sentido, proporciona a nuestro tema de investigación elementos teóricos necesarios para fundamentar dicho principio y reorientarlo a la problemática que presenta en las reformas relativas a la imposición del Impuesto sobre la Renta.

1.7. Perspectiva histórica del problema

Las modificaciones en el Impuesto a la Renta han respondido siempre a la ideología política de los gobiernos que han ostentado el poder así se tendrán una serie de reformas en la política fiscal, especialmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta que a través de la historia fiscal de El Salvador, evidencian la tendencia de los enfoques económicos que se ha asumido en la actividad económica del país y por ende en la actividad financiera y fiscal del Estado.

¹⁰ Cáliz Ortez, José Roberto. *“La situación actual de los principios tributarios de igualdad, legalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, respecto de la multa contenido en los artículos 8 literal N. 11 inciso segundo de la Ley Especial para sancionar infracciones aduaneras, y cómo impacta su aplicación en el crecimiento y desarrollo económico del sector de importadores de vehículos usados: 200-2005”*. Trabajo de investigación para obtener el grado y título de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2009.

Entre los años ochentas y noventas se establecían 30 escalones diferentes para aplicar el impuesto a la renta, siendo la tasa marginal máxima de 60 por ciento. Paulatinamente se fueron percibiendo cambios en esta estructura, hasta que se ha realizado la última modificación a la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo 4 escalones para el caso de las personas naturales con una tasa marginal máxima de 30 por ciento y 1 escalón para el caso de las empresas. Por tanto, los cambios más importantes para estos impuestos son los siguientes: Anteriormente se aplicaba una tasa de 25 por ciento sobre 75,000 colones. Actualmente las personas jurídicas domiciliadas o no, aplicarán una tasa fija del 25 por ciento sobre su renta imponible. Esto es eliminando el rango de 75 mil colones que antes estaba exento de impuestos.

Se ha aumentado el mínimo exento para los asalariados según el tipo de contribuyente al impuesto a la renta, se tiene que si bien la regresividad ha disminuido con el gobierno actual, ha sido a costa de que el impuesto sobre la renta de personas naturales ha ganado terreno, mientras que las personas jurídicas contribuyen cada vez menos¹¹

1.8. Fundamento doctrinario.

Todo trabajo de esta índole, necesita establecer un fundamento doctrinario del tema que indique las orientaciones teóricas necesarias; por ello, se hacen las indagaciones que hagan referencia a todo el origen de la actividad financiera del Estado, que es la que, en los estados modernos, logra construir

¹¹ Departamento de Economía UCA. “Análisis de la coyuntura económica primer semestre del 2003”, ECA 657-658 (Julio-Agosto 2003)

la hacienda pública que da vida y sostiene toda la actividad estatal.

También se debe tener en cuenta que doctrinariamente se sostiene que “el derecho a trabajar y ejercer actividades económicas lícitas”¹² también genera la obligación de retribuir a quien nos proporciona el derecho de propiedad un porcentaje proporcional a las ganancias obtenidas en dicha actividad económica. En este sentido, frente al derecho de propiedad, surge el deber de contribuir¹³. Los conceptos de retribución y contribución, orientan a que surja un nuevo concepto: el tributo.

1.9. Fundamento normativo jurídico.

El fundamento normativo jurídico de este trabajo de investigación descansa, en primer lugar, en la Constitución de la República que proclama la diversidad de principios que garantizan que se respetarán los derechos de igualdad, legalidad, justicia, solidaridad, bien común, de propiedad, etc. Para lograr una mejor convivencia entre los seres humanos y su entorno económico, político y medioambiental. En la dinámica de la convivencia nacional e internacional, también se tendrán en cuenta, los convenios y tratados internacionales que, en razón de materia tributaria, tengan injerencia en la actividad impositiva de El Salvador.

El Código Tributario es el segundo instrumento jurídico que fundamentará este trabajo, porque recoge, en forma general, todos los principios que en materia tributaria se deben tomar en cuenta para desarrollar la actividad

¹² Asorey, Rubén O. *Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario Volumen 1*. Editorial Astrea, s.e., Buenos Aires, 2003pp. 346

¹³ *Ibidem* pp 336

impositiva del Estado. Otra herramienta jurídica específica que fundamente este trabajo de investigación bibliográfica, será la Ley del Impuesto sobre la Renta y todos aquellos Decretos legislativos que reformen dicha ley.

1.10. Sistema de hipótesis

1.11.1. Hipótesis General.

Las reformas relativas al Impuesto sobre la Renta, violentan los principios de progresividad y de no confiscación.

1.11.2. Hipótesis específicas

“Las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta contradice el principio de no confiscación proclamado por la constitución de la República de El Salvador puesto que afecta la fuente generadora de ingresos”

“El principio de progresividad no se cumple en la proporcionalidad esperada en las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la Renta”.

1.11.3. Operativización de la Hipótesis

Operativización de la Hipótesis específica Nº 1

“Las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta contradice el principio de no confiscación proclamado por la constitución de la

República de El Salvador puesto que afecta la fuente generadora de ingresos”.

Variable Independiente:

A menor respeto de la constitución de la República de El Salvador en la aplicación de las reformas al impuesto sobre la renta.

Variable dependiente:

Mayor será el irrespeto del principio de no confiscación en las reformas del impuesto sobre la renta.

Operativización de la Hipótesis específica N° 2

“El principio de progresividad no se cumple en la proporcionalidad esperada en las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta”.

Variable Independiente:

A menor aplicación del principio de progresividad en las reformas del impuesto sobre la renta.

Variable dependiente:

Menor será el impacto de las reformas en materia de imposición y cálculo del impuesto sobre la renta.

1.11. Estrategia Metodológica

Teniendo en cuenta que este trabajo es preferentemente bibliográfico, la estrategia metodológica se orientará sólo a la búsqueda de información bibliográfica pertinente al tema que se investiga. Se fundamentará en el método de inducción-deducción y en el análisis y síntesis, en tanto que los parámetros teóricos y bibliográficos posibilitan la aplicación de dichos métodos.

Se hará uso de los niveles de investigación: histórico-descriptivo en tanto se logrará descifrar la historia de las reformas tributarias desde que se aplicó la Ley del Impuesto sobre la Renta; comparativo en el momento en que se pueda cotejar el cuadro que contiene los niveles de retención anterior a la reforma con los cuadros que posibilitan la aplicación de la reforma.

CAPÍTULO II

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. Origen de los Tributos

Para desarrollar los principios que rigen la Ley del impuesto sobre la Renta en las personas naturales, es necesario hacer un esbozo histórico sobre el origen de los tributos y la forma cómo se van configurando dentro del Derecho positivo como una ley que regirá tanto a las personas naturales como jurídicas.

Los tributos son tan antiguos como la humanidad misma, tienen su base fundamental en tres condicionantes históricas y sociales importantes como son: la religión, la guerra y la piratería¹⁴.

2.1.1. Condicionante religiosa.

El aspecto religioso es, al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos. Sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre antiguo de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarles su agradecimiento, mediante ofrendas en especie, sacrificios de seres humanos o animales¹⁵. Cuando surge esta situación emocional y espiritual, comienzan a tributarse seres humanos, animales u objetos colectivos o individuales para ofrendarlos a esos seres superiores que atemorizan a la colectividad.

¹⁴ CARUCI, Rubén. Origen de los Tributos. <http://es.scribd.com/doc/57623255/irigen-de-los-tributos>.

¹⁵ Laboratorio Virtual. Facultad de Contaduría. Universidad Libre –Bogotá, Colombia. <http://www.geocities.ws/paconta/tribu/oritribu/.htm>.

En las diferentes culturas de la antigüedad surge la clase sacerdotal, la que se consolida como una clase privilegiada con funciones divinas; se convierten en los intermediarios entre Dios y los hombres; por ello los demás seres humanos rendirán tributos, tanto para su manutención y sobrevivencia, como para los sacrificios a los dioses; en otras palabras, esta clase sacerdotal no trabajaba sino que vivía de las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades. Al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa.

Para comprobar lo anterior, se hace referencia a la religión judaica cristiana, donde se establecen las doce Tribus de Israel de las que, la Tribu de Leví, será la Tribu Sacerdotal.¹⁶

Como se puede comprobar, leyendo los textos bíblicos, la historia del pueblo hebreo plasmada en el Antiguo Testamento, hace referencia, constantemente, al pago de los tributos; así, cuando literalmente dice: “cuando te acerques a una ciudad para combatirla, le intimarás la paz. Y si respondiese “Paz”, y te abriere (sus puertas), todo el pueblo que en ella fuere hallado será tributario y te servirá¹⁷

En el Nuevo testamento, en la Era Cristiana propiamente dicha, Jesús de Nazaret es un referente tributario al reconocer ante su pueblo la obligación de tributar al César; en las siguientes citas bíblicas se comprueba tal situación: "Jesús llama a un pecador": Los recaudadores de impuestos tenían muy mala fama. Con frecuencia exigían más impuestos que los previstos por las leyes.

¹⁶ En lo que hace referencia a Tributación para el pueblo de Israel, se encuentra tanto en al Antiguo Testamento (Génesis, Números, Éxodo, Reyes, Levíticos, etc.) como en el Nuevo Testamento.

¹⁷ Texto escrito por Moisés en el año 1,473 A.C.)

Además, trabajaban por encargo de las fuerzas romanas de ocupación. Por eso, los fariseos no querían trato alguno con ellos. Un día se paseaba Jesús por la orilla del lago cuando vio al recaudador Leví en su caseta de recaudación de impuestos. Jesús lo miró y le dijo: - Ven, sígueme -. Leví se levantó y se fue con Jesús. Jesús estaba invitado a comer en la casa de Leví. Y había sentados allí a la mesa muchos recaudadores de impuestos y muchos pecadores que comían al lado de Jesús y de sus discípulos. Los fariseos y los doctores de la ley lo vieron y dijeron a los discípulos: ¿Cómo es que su Maestro come con los pecadores?. Jesús oyó la pregunta y respondió: -No son los sanos los que necesitan un médico, sino los enfermos. Yo no he venido a llamar a los justos sino a los pecadores".¹⁸

"La historia del que se sentía justo y de un recaudador de impuestos: Jesús encontró una vez unos fariseos que se tenían por justos. Creían que cumplían todos los mandamientos divinos, y por este motivo despreciaban a todos los demás. Jesús les contó una historia: - Dos hombres fueron al templo a orar. Uno de ellos era fariseo. El otro era un recaudador de impuestos. El fariseo avanzó hasta las primeras filas y oraba de esta manera: - Dios mío, te doy gracias porque soy mejor que los demás. No robo, no estafo a nadie, soy fiel a mi mujer, y no soy tampoco como ese recaudador de impuestos que se ha quedado allá atrás. Ayuno dos veces por semana y doy para el templo la décima parte de todo lo que gano. El recaudador de impuestos se quedó atrás, agachó su cabeza, se golpeaba el pecho y oraba de esta manera: - Dios mío, soy pecador. Ten misericordia de mí. Jesús dijo: - Les aseguro a ustedes que ese recaudador de impuestos marchó a su casa llevando en su alma el perdón divino. El otro no".

¹⁸ Evangelio según Marcos, 2, 13-17

Pero el énfasis de Jesús, en la obligación de tributar se observa en el siguiente texto bíblico: El impuesto debido al César: "...Danos, pues, tu parecer: ¿está permitido o no pagar el impuesto al César? Jesús comprendió su maldad (...) Muéstrenme la moneda con que se paga el impuesto. Ellos (...) mostraron un denario y Jesús les dijo: ¿De quién es esta cara y el nombre que está escrito. Contestaron. Del César. Entonces Jesús Replicó: Por lo tanto, den al César lo que es del César y a Dios lo que le corresponde¹⁹

En la cultura egipcia se encuentran referencia sobre el origen del Derecho Tributario, cuando se manifiesta que "en el templo se vigilaban los impuestos que llegaban puntualmente a las arcas destinadas al culto del Dios principal de los egipcios²⁰. Aquí se puede observar cómo el pago de una tasa estuvo ligado al tributo destinado hacia una divinidad.

2.1.2. Condicionante de la guerra

Por su parte el origen guerrero se manifiesta, igualmente, desde la aparición del hombre sobre la faz de la tierra. Esta situación no es del todo retomada por los autores sobre temas tributarios y eso hace que esta condicionante que, casi históricamente invisibilizada. Parecería que el espíritu guerrero fuera inherente a los humanos; lo cierto es que por diversas razones, cada organización social le declaró la guerra a otras, hasta desarrollar "el arte de la guerra" y de este arte moldear una forma de vivir y enriquecerse, lo cual prevalece hasta nuestros días.

¹⁹ Evangelio según Mateo, Cap. 22, 17-21

²⁰ MOSCOSO G., Juan Carlos. El rincón Tributario.

<http://elrincóntributario.blogspot.com/2010/10/la-historia-de-los-impuestos.html>

Las tribus fuertes vencían a las débiles, sus prisioneros eran tomados como esclavos, se apropiaban de sus ganados y demás bienes, hasta llegar a convertir tal medio en una gran industria, dando como resultado el pago del tributo por parte de los vencidos.

Al evolucionar los grupos sociales, también evolucionó la guerra tornándose cada vez más cruenta; los guerreros primitivos se organizaron en poderosos ejércitos, el botín de guerra se repartía entre el ejército y el monarca.²¹

Por lo anterior, en la historia antigua abundan las referencias de guerras, saqueos de los ganados y cosechas de poblados, dominación de tribus y, siempre la constante: los vencidos pagaban el tributo a los vencedores.

Al hacer referencia a las sociedades desde el punto de vista de la Teoría Creacionista, se debe recordar también que con el pueblo hebreo están, también, presentes las guerras, igual que los tributos; así, en esa dinámica de vida, Saúl y David construyeron un vasto imperio entre el río Éufrates y el Mar Rojo.

La biblia es el libro que configura una diversidad de tributos que las tribus de Israel debían reconocer a sus gobernantes, llámense estos reyes, profetas o jueces. El Rey Salomón, sucesor de David, implementó el monopolio para el comercio de caballos, carros y lino. En el mundo antiguo, se buscaba una diversidad de formas para pagar los tributos, una de ellas era con trabajo en las canteras y bosques, de donde obtenían y movilizaban materiales para las grandes obras públicas, como por ejemplo: para la construcción del Templo de Jerusalén.

²¹ CARUCI, Rubén. Op. Cit.

Salomón dividió a su reino en doce partes para que cada una le tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes, además de otros impuestos. A los pueblos sometidos les imponía fuertes tributos y derechos de pasaje a las caravanas.

Conviene precisar que durante la época de la ocupación romana en el territorio hebreo, era usual el remate de los impuestos, esto es, entregar al mejor postor el derecho a recaudar los tributos que correspondían al gobernante de turno, obviamente para recuperar el valor pagado, los recaudadores de impuestos acudían a todo tipo de abusos sin que mediara el más mínimo derecho de los contribuyentes.

La Iglesia Católica Medieval instituye el diezmo y la venta de bulas llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval, ejerciendo gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares con la cual en ocasiones se confundía, como es el caso de las huestes guerreras promovidas por la Iglesia conocidas como las Cruzadas o la Orden de los Templarios, organización fundada en 1119 para defensa y protección de los peregrinos que visitaban a Jerusalén, después en Europa llegaron a conformar uno de los poderes económicos más importantes por sus posesiones, convirtiéndose en un centro financiero dedicado al préstamo de capital hasta el año 1311 cuando fue abolida por el Concilio de Viena.

2.1.3. Condicionante de la piratería.

Esta condicionante se separa de todo acto legal del impuesto, surge con el auge de la navegación y la colonización de América. La crisis económica comienza a sentirse por el año 1600. Esta crisis se genera, como producto de

los altos impuestos implementados por la corona; el comerci3 entre los pa3ses comienza a decaer y los comerciantes desarrollan el contrabando con el 3nico objetivo de evadir los impuestos establecidos.

Quienes buscaban evadir el impuesto y contrabandeaban los productos, se encontraron con algo m3s que impuestos: con la pirater3a que se convirti3 en una amenaza real, porque ellos no impon3an impuestos sino que destru3an y se apoderaban de los cargamentos. Donde m3s se imposibilitaba el comercio mar3timo fue en el Caribe porque los piratas manten3an presencia constante en esas costas²².

Los grandes a3os de la pirater3a inglesa en el Caribe fueron los de 1660 a 1685. Los piratas aparec3an en la costa cuando empezaban a descargar la nave reci3n atracada, obligando a huir a sus ocupantes y a dejar la mercanc3a abandonada en el puerto (...) La expansi3n de la pirater3a sofoc3 el comercio e hizo decaer m3s la ruta comercial del Atl3ntico²³

2.2. Origen del Derecho Tributario

Revisando toda la bibliograf3a posible se puede decir que los antecedentes m3s remotos que se tienen del origen del Derecho Tributario, se encuentran en la antigua cultura mesopot3mica y los recoge el C3digo de Hammurabi; este c3digo, adem3s de muchas otras cosas que regulaba, se3alaba los privilegios que ten3an los recaudadores de impuestos de la antigua Mesopotamia. Dicho C3digo, se convierte en uno de los primeros referentes

²² CARDENAL, Rodolfo. Manual de Historia de Centroam3rica. Primera edici3n. UCA Editores. Universidad Centroamericana Jos3 Sime3n Ca3as. San Salvador, 1996.

²³ CARDENAL, Rodolfo. Op cit p. 145.

legislativos del ser humano y data del año 1692 a de C.²⁴

Otra de las civilizaciones importantes y en la que se sustenta también el origen del Derecho Tributario fue la Griega. Atenas, encabezaba la liga de Estados, y requería del pago de una cuota anual para la construcción de navíos y poder equiparar a los soldados. Pericles que llevó a la antigua Grecia, a la edad de oro, decidió el destino de los **impuestos** no sólo para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos.

Grecia, que se caracterizó por el orden, en la contabilidad pública designó contadores fiscales, los que llevaban el registro y control del pago de los tributos y ejercían también un verdadero seguimiento de las cuentas públicas.²⁵ Estos contadores fiscales ejercían un verdadero control de las finanzas del Estado. Pentes (1495 - 1429 a.c) gobernante de Atenas, trabajó también, un mecanismo de control de los impuestos organizó las finanzas públicas de manera que ningún ciudadano de Atenas pudiera, por un lado, evadir su obligación de tributar para el correcto funcionamiento del Estado, y por el otro, que su contribución fuera claramente administrada; por ello, clasificó los recursos, así:

Ingresos Ordinarios, los cuales son:

El tributo anual de las confederaciones, el producto de explotación de minas de oro, plata y canteras; el derecho de residencia; el impuesto al consumo (primera referencia al Impuesto a las Ventas); impuesto a importaciones y exportaciones; multas y confiscaciones.

²⁴ MOSCOSO G., Juan Carlos. El rincón Tributario.
<http://elrincóntributario.blogspot.com/2010/10/la-historia-de-los-impuestos.html>

²⁵ MOSCOSO G., Juan Carlos. Op cit.

Ingresos Extraordinarios, entre ellos están:

El Impuesto a la renta, pagadero en caso de guerra y las Liturgias (pagadero por los ricos para destinarlo a deportes, teatro, banquetes públicos y gastos de embajadas).

Hacia el año 594 a. de C., Solón elaboró un Código de leyes en las que se configuran cuatro clases sociales, en este sentido, la cuarta clase es la más pobre y por lo tanto no pagaba impuestos; se hace evidente, el principio de igualdad y el principio de progresividad que son fundamentales en la aplicación del Derecho Tributario y que se abordarán con mayor alcance en el siguiente capítulo.

Alejandro Magno, en los años 330 y 328 a.c. fusionó la cultura griega con la oriental en un vasto imperio. Para el manejo de los recursos no sólo mantuvo las instituciones tributarias sino que creó el cargo de Inspector de Finanzas con funciones de vigilancia y control, constituyendo la más remota referencia a la figura de la Contraloría.²⁶

Roma, fundada en el año 753 a. c., se basó en las instituciones griegas y etruscas, de cuyos pueblos tomó la cultura y la organización social, entre ellas, las instituciones tributarias, especialmente después de dominar a los griegos.

Las regiones vencidas, como Egipto, Grecia, Judea, etc. convertidas en provincias, pagaban altísimos tributos; Cicerón, fue elegido para ordenar las finanzas públicas, utilizó la contabilidad como fuente probatoria en materia tributaria, área que conocía bastante bien, ya que en su juventud fue cuestor (recaudador de impuestos).

²⁶ CARUCI, Rubén. Op cit

Julio César, destacado jefe militar, una vez proclamado dictador vitalicio, modificó el Senado y reorganizó el estado disminuyendo el número de funcionarios y retirando a los publicanos (funcionarios de impuestos de la aristocracia) la función de cobro de los impuestos y se la entregó a los cuestores (recaudadores de impuestos). Recordemos que los impuestos se cobraban incluso en las colonias del imperio (incluida Jerusalén) y se pagaban en numerario, en cuyas monedas aparecía el César.

Conviene precisar que la actividad del publicano se ejercía por el sistema de contrato (remate), cuya ganancia consistía en lo que pudiera recaudar por encima de cierta suma estipulada.

Diocleciano, emperador romano reorganizó el Estado después de la caída del imperio y la subsecuente invasión de los bárbaros (después del gobierno de Adriano 117 a 138 d.c.). Para tal reorganización y a efecto de contener precios y salarios, se estableció una tributación personal y territorial, así como la rebaja de los impuestos para pequeños propietarios.²⁷

Constantino el Grande, adelantó las reformas administrativas y políticas iniciadas por Diocleciano (284-305), trasladó la capital imperial a Constantinopla (antigua Bizancio, actualmente Estambul) y adoptó los siguientes cambios: Extensión de los impuestos a todo el territorio, suprimiendo las excepciones que tenía Roma; unificación del Tesoro Público (llamado fisco), delegación de la cobranza de impuestos en pequeños propietarios llamados Curiales, los que más tarde para reunir la cuota fijada

²⁷ Se evidencia, también, la práctica del Principio de Progresividad, originado en las leyes emitidas por Solón en Atenas y a quien se ha hecho referencia en párrafos anteriores a esta cita.

por el Estado, se tornaron abusivos y violentos contra los contribuyentes.

En la Edad Media, período que va desde la caída del imperio romano, hasta la toma de Constantinopla, se conoce la doble tributación porque, el cristianismo se apodera del derecho de imponerse como única y verdadera religión y, por lo tanto, se debe tributar al Rey y a la Iglesia ya que ésta, como poder dominante, tuvo sus propias instituciones tributarias.

El Derecho Tributario en Hispanoamérica, tiene su antecedente en la encomienda, que fue una institución traída por los españoles y que surtió efecto cuando se repartieron las tierras conquistadas. Se puede decir, entonces, que la Encomienda es una institución socio económica y tributaria mediante la cual un grupo de individuos debía retribuir a otros en trabajo, especie o por otro medio con el fin de disfrutar de un bien o una prestación recibida.

En la historia de la encomienda se pueden distinguir dos épocas: en la primera, los encomenderos se apropiaron del trabajo de los encomendados por medio de la tributación, es decir, la encomienda no tuvo nexo legal con la propiedad de la tierra²⁸. Esta etapa es la que interesa a este trabajo de investigación porque es la que nos conduce al camino de cómo se fue gestando la tributación que debían pagar los nativos a sus colonizadores y esclavizadores.

En 1542, se emitieron las Leyes Nuevas en las que se abolían todas las formas de esclavitud y de trabajo forzoso de la población indígena, la cual

²⁸ CARDENAL, Rodolfo. Manual de historia de Centroamérica. Primera edición. UCA Editores. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador, 1996. Pág. 69

quedó en libertad para trabajar y aceptar libremente un salario por su trabajo. Dichas leyes, también fijaron el monto del tributo que se pagaría, además de establecer que las encomiendas desaparecerían al morir sus titulares; sin embargo, los encomenderos lograron que se revocara dicha disposición de las Leyes Nuevas y no, solo eso, sino que consiguieron que la encomienda fuera hereditaria²⁹.

La Encomienda sobrevivió a las Leyes Nuevas y en consecuencia evolucionó, de tal manera que de la llamada Encomienda de Servicio en la que los encomendados **tributaban** a los encomenderos en especie y trabajo forzoso. De esta clase de encomienda se pasó a la **Encomienda de Tributo**. Con esta modalidad, el encomendero recibía el tributo de su encomienda en metálico de parte de la hacienda real; no la recibía directamente del encomendado; por ello se considera, que la Encomienda de tributo, es la que se convierte en una “mera renta”³⁰ ; si se observa y analiza el vocablo utilizado, se puede inferir que dicho vocablo le da origen al Impuesto sobre la renta del cual se hablará más adelante.

El tributo en las Leyes de la Corona era una cuota obligatoria entregada al rey con la cual se reconocía su señorío, a finales del siglo XVI, el tributo quedó establecido en dos pesos anuales en especie. Estaban obligados a tributar todos los varones indígenas entre los dieciocho y los cincuenta años. El tributo era administrado por el presidente de la audiencia. El tributo de los pueblos mesoamericanos fue esencial para la monarquía porque significó el 80 y el 90 por ciento de todos los ingresos fiscales.³¹.

²⁹ CARDENAL, Rodolfo. Opus cit. Pp. 75, 79 y 80

³⁰ Idem p 80

³¹ Idem p. 85

De lo anterior se infiere que el Derecho Tributario para los países hispanoamericanos se fundamenta en las normas y leyes traídas por los españoles y aplicadas a los nativos para lograr la tributación de dichos pueblos y sostener la economía de los colonizadores como la de la corona española.

2.2.1. Definición de Derecho Tributario.

Después del abordaje del origen del Derecho tributario, este apartado enfocará al lector a la definición del mismo. Se sostiene que la definición de una disciplina se deriva de su esencia y contenido de estudio; por lo tanto, “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 encajables en las diversas disciplinas autónomas ya existentes dentro del ordenamiento jurídico en general”³²

El Derecho Tributario, se entiende como la disciplina que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos³³. La palabra “tributario” tiene su origen en la palabra latina “tributarius” que orienta a la carga o a la obligación de tributar.

El Diccionario Enciclopédico de Guillermo Cabanellas cuando hace referencia a la definición de Derecho Tributario, envía al lector a la definición de Derecho

³² PÉREZ DE AYALA, J. Derecho Tributario I. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pp. 8

³³ KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros. Manual de Derecho Financiero. 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. San Salvador, 1993. P. 35

Fiscal en donde sostiene que es la rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el Erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, formas y plazos del pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir preceptos relativos a declaraciones, trámites y vencimientos³⁴.

Consultado, también, el Diccionario de Manuel Ossorio para buscar la definición de Derecho Tributario, envía al lector, a la definición de Derecho Financiero e ilustra que “es la rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuestos, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”³⁵. Se puede observar que la definición que más se relaciona es la propuesta por Cabanellas definiendo como Derecho Tributario igual que Derecho Fiscal, cuya definición se adiciona al diccionario de Ossorio³⁶.

2.3. Antecedentes históricos del Derecho Tributario en El Salvador.

Si se toma en cuenta lo relacionado en los últimos párrafos del numeral anterior, se puede afirmar que el Derecho Tributario en El Salvador se sustenta en las normas tributarias que la Corona Española estableció para los pueblos mesoamericanos en el período de la Colonia.

³⁴ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II C-D, 12ª edición, revisada, actualizada y ampliada por Luis Alcalá-Zamora y Castillo. Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1979, pp. 598 y 618.

³⁵ OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 32ª edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Editorial Eliasta Buenos Aires, 2006. Pp. 306 y 312.

³⁶ *Ibidem*

En concordancia con la historia se afirma que el primer contacto que los conquistadores tuvieron con el nuevo mundo fue Centroamérica; de ello se deduce la importancia de la región al establecerse como uno de los principales centros de la cultura y de la vida política, Guatemala. En la Audiencia de Guatemala, dice el historiador el tributo quedó establecido en dos pesos anuales en especie. Para tributar, los indígenas tenían que cultivar, recolectar o fabricar artesanías. Según la ley, el tribunal de cuentas con sede en México, debía supervisar la recaudación por parte de la audiencia de Guatemala.³⁷ Se debe tener en cuenta, que a la audiencia de Guatemala pertenecían todos los otros pueblos o territorios: El Salvador, Honduras, Nicaragua.

Las normas que se dictaban para la Audiencia de Guatemala, eran comunes para todos los territorios centroamericanos; así se tiene que, en 1728, la monarquía española reformó la recaudación fiscal y le dio autoridad fiscal a la Audiencia de Guatemala para que recaudara el Tributo de los pueblos indios: la alcabala, el barlovento y el almojarifazgo. La evasión de impuestos es histórica porque, en este caso, el historiador sostiene que los grandes comerciantes no pagaban impuestos, pero sí sus competidores.³⁸

Para cumplir con su nueva función fiscal, los comerciantes guatemaltecos contrataron a los funcionarios reales de las provincias, subsumiendo el interés político en el económico. Antes de la alianza, el funcionario local prestaba dinero para pagar a sus acreedores; después de ella, era mantenido por las casas comerciales³⁹.

³⁷ CARDENAL, Rodolfo. Op. Cit. Pp. 45 y 85.

³⁸ Idem. P. 169

³⁹ idem

Las reformas fiscales introducidas por la corona, en ese momento, no se cumplieron a cabalidad y por ello, en 1777, se introdujo una reforma política territorial, en donde se crean cuatro sub administraciones localizadas en diferentes territorios así: San Salvador, León, Chiapas y Comayagua. Esta reforma fue tan importante como la reforma fiscal realizada en 1763 porque eran necesarias para que la corona española obtuviera lo que necesitaba. Fue una medida política para que las leyes dictadas para tributar se cumplieran y así gravan impositivamente, pues por primera vez el poder real se ejerció de forma directa.⁴⁰ En 1786, la monarquía estableció intendencias: en Ciudad Real, Comayagua, San Salvador y León para controlar la recaudación de los impuestos.⁴¹

Cuando comienzan las luchas independentistas, los criollos entran en grandes contradicciones aún en el término que los califica porque ni entre ellos mismos estaban en las mismas condiciones sociales. La lucha que inician es tanto política como económica y todo para quitarle la hegemonía a la corona española; en materia fiscal, los comerciantes guatemaltecos no eran tan progresistas, aún siendo criollos, y rechazaron el sistema fiscal vigente desde 1763 por considerarlo excesivo y propusieron, en cambio, volver al impuesto personal. De hecho, al tomar el poder en 1821, abolieron la reforma fiscal y reimplantaron el Impuesto personal.⁴²

Gestada la independencia por los criollos, el gobierno siguió siendo el mismo excepto solo en no reconocimiento como poder de la corona española. De 1800 a 1850 se vivió en incertidumbre política y económica y por supuesto,

⁴⁰ idem

⁴¹ CARDENAL, Rodolfo. Op. Cit. P.173

⁴² Idem, pp. 181 y 199

en incertidumbre fiscal; tanto así, que en 1812 hubo un levantamiento indígena precisamente por problemas en la tributación. Las leyes emanadas de la Corte de Cádiz abolieron el tributo, pero el Decreto tardó en llegar a Guatemala; por ello el tributo fue suprimido totalmente en la audiencia. En la Constitución de 1812, se consigna la abolición del tributo⁴³.

Centroamérica nació a la vida independiente como una república federal, la Constitución de 1824 permitió el establecimiento simultáneo de dos poderes: uno local (estatal) y otro regional y superior (el federal). El gobierno provisional del momento, ordenó organizar el sistema fiscal, el cual se consideraba indispensable para que un gobierno funcionara. Esta iniciativa no pudo concretarse porque se les negó cualquier atisbo de información y por ello se les imposibilitó establecer una base fiscal sólida⁴⁴.

El proceso de independencia y el asentamiento, primero de la Federación Centroamericana y después como repúblicas independientes se constituyó en un período de debilidad política, económica y por ende fiscal en El Salvador.

2.4. Ley del Impuesto sobre la Renta.

La más remota referencia al Impuesto sobre la Renta, la encontramos en Roma donde se cobraban tributos a las industrias, a los prestamistas de capital a interés y a los comerciantes; se denominaba *lucratis collatio*. En la época de Constantino existía una especie de impuesto a la renta mobiliaria, llamado "chysargfreí; pagadero cada lustro, pero sin mayores datos sobre su estructura.

⁴³ Idem pp. 228 y 230.

⁴⁴ CARDENAL, Rodolfo. Op cit. Pp. 234 y 235

Algunos autores manifiestan que la mayor parte de los actuales impuestos fueron implantados de la Edad Media. Únicamente, el impuesto sobre la renta, parece no haber sido conocido entonces. La aparición según Ernesto Flores Zavala, se sitúa a partir de 1789, en Inglaterra, cuando en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de las tierras, o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes. El impuesto sobre la producción se basaba en los arrendamientos o valores anuales, es decir, que el rendimiento en cada caso, era la base, más que una apreciación objetiva del valúo, independientemente de la administración de la fortuna⁴⁵.

El sistema fiscal de la república, fue una prolongación del sistema fiscal de la colonia. En el momento de la independencia, las fuentes de ingreso fiscal más importantes eran cuatro: el diezmo, compartido con la iglesia; los estancos o monopolios de determinados artículos (tabaco, aguardiente, pólvora y cartas); los impuestos sobre el comercio y el tributo de los indígenas. De estas cuatro fuentes, la última había sido más segura y la menos sujeta a fluctuaciones.

Tal como lo establecen los historiadores, el tributo pagado por los indígenas fue abolido en 1825; la misma situación pasó también con los estancos, la media anata secular, la bula de la Santa Cruzada y el derecho del quinto sobre el oro y la plata. Todos estos ingresos fiscales fueron suprimidos para incrementar la producción y el comercio.⁴⁶

⁴⁵ POZAS HENRÍQUEZ, Edith. "El Impuesto sobre la Renta, historia, Hecho generador y procedimiento". Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas "UCA", San Salvador, El Salvador, 1993.pp

⁴⁶ CARDENAL, Rodolfo. Op. Cit. P. 236

2.4.1- Antecedentes históricos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en El Salvador.

Para encontrar ese antecedente histórico cercano y comprender la base en que se sustenta el impuesto sobre la Renta en El Salvador, es necesario volver a recordar que la Encomienda sobrevivió a las Leyes Nuevas y en consecuencia evolucionó, de tal manera que de la llamada Encomienda de Servicio en la que los encomendados **tributaban** a los encomenderos en especie y trabajo forzoso. Se pasó a la **Encomienda de Tributo**. Con esta modalidad, el encomendero recibía el tributo de su encomienda en metálico de parte de la hacienda real; no la recibía directamente del encomendado; por ello se considera, que la Encomienda de tributo, es la que se convierte en una “mera renta”.⁴⁷

Después de la independencia, los países entraron en un vacío fiscal que los llevó a propuestas tributarias que sustituyeran, en parte al esquema de tributación de la Colonia, así es como en 1823 se implementa en todas las Provincias Unidas de Centroamérica el impuesto directo a los ingresos o ganancias y el cual estimaba “que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales, los artesanos seis reales”⁴⁸.

Antes de introducirse en El Salvador, el sistema de impuestos sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo

⁴⁷ Idem p 80

⁴⁸ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. *El Impuesto Sobre la Renta: Historia, Hecho Generador, procedimiento*. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas, UCA”. San Salvador, pág. 4

sistema duró hasta 1915; ya que antes del inicio de la Primera Guerra Mundial y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que se estaba viviendo en nuestro país, nuestros legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces, resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario.⁴⁹

En El Salvador, igual que en otros países de América Latina, la configuración jurídica para establecer el Impuesto sobre la Renta tuvo muchas dificultades. Se debe tener en cuenta que la configuración de la Ley, dependería de la buena voluntad del poder económico de la época. Esto evidencia que desde sus orígenes, el Impuesto sobre la Renta aparece, en El Salvador, unido a fenómenos económicos y sociales.⁵⁰ Dicha Ley nace a la vida jurídica de El Salvador el 22 de mayo de 1915.

2.4.2- Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con lo planteado en el apartado anterior, se considera que la Reforma Tributaria de 1915, conlleva a la Reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta que fue emitida el 19 de mayo de 1915 y publicada en el Diario oficial el 22 de mayo del mismo año; ello, como se dice en párrafos anteriores, para equiparar la Ley del Impuesto sobre la Renta al sistema tributario vigente y a

⁴⁹ *Ibíd.* Pp. 3

⁵⁰ ESCALANTE, Carlos. *Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta*. Tesis previa a la opción del grado de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador. San Salvador, 1966.

las condiciones socio-económicas por las que atravesaba el país.⁵¹

El 19 de junio de 1916, se emitió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta para solventar los problemas que generó a Ley de 1915 al ser aplicada; dicha Ley fue publicada en el Diario Oficial del 21 de junio del mismo año. El fundamento de la reforma obedeció, sobre todo, a la necesidad que tenía el Estado de mejorar, mediante la tributación directa, sus ingresos.⁵²

Las primeras reformas a esta ley fueron decretadas el 15 de julio de 1918 y publicadas en el Diario Oficial del 22 del mismo mes y año; en esta ocasión se reformó el artículo 19, donde se establece volver al sistema impositivo de la Ley derogada donde se dispone que “cuando las sociedades sean sujeto de imposición, se rebajarán en la renta de los socios, las utilidades y dividendos que provengan de la sociedad impuesta” esta reforma permaneció vigente desde 1918 hasta 1951. Durante este período la Ley favoreció la acumulación de capital, pues al no gravar las utilidades de los socios con el impuesto sobre la renta personal, éstos percibían la totalidad de los ingresos, privando al Estado de la proporción que le correspondía; si aplicaba la retención, el Estado hubiera podido permitirse la redistribución del ingreso.⁵³

En agosto de 1919, entraron en vigencia nuevas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en esta ocasión, la reforma afectaba la tabla impositiva de de la renta proveniente, principalmente, del patrimonio y se disponía que, por el primer millar se impusiera el dos por ciento, por el segundo millar el dos y medio por ciento; aumentándose un medio por ciento

⁵¹ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Ruth. Op. Cit. Pag.6

⁵² *Ibidem* p 14

⁵³ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. Op cit. Pp. 14 y 15.

por las proporciones siguientes entre millar y millar hasta ocho mil pesos de renta imponible. De esta última cantidad en adelante, se pagaría el seis por ciento sobre el exceso. La renta proveniente principalmente del trabajo, disfrutaba la deducción de dos mil pesos y la procedente del trabajo y del patrimonio a la vez, gozaba de una deducción de mil pesos.⁵⁴

A partir de las citadas reformas, la vigencia de la Ley continuó inalterable, ya que los gobiernos de turno no se comprometieron a evaluar alguna posibilidad de reforma tributaria. A mediado del año de 1921, se formuló un nuevo proyecto de Ley, que sustituiría a la Ley de 1916, desde el uno de enero de 1921; sin embargo, dicho proyecto que fue observado por la Corte Suprema de Justicia, no prosperó, aún, sobrevivió a la crisis de 1932.

En 1939, se realizaron reformas a la ley, las cuales revelaban la necesidad del fisco de percibir los ingresos rápidamente.⁵⁵ En 1940, se realizaron otras reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales se consideraron, en ese momento, radicales y de suma importancia ya que veinte artículos de la Ley de 1916 fueron sustituidos o reformados; actualmente se piensa que en aquel momento se realizó una verdadera sustitución de la ley original.

Las tablas impositivas de la ley fueron elevadas en proporción considerable. A partir de ese momento, el Impuesto sobre la Renta comienza un proceso reestructurador mucho más riguroso hasta descontrolarse y alcanzar tasas desproporcionadas.⁵⁶ Los contribuyentes, en general, sintieron el peso del ente fiscalizador, al tener que aceptar las tablas de imposición.

⁵⁴ ESCALANTE, Carlos. Op. Cit. P. 11

⁵⁵ *Ibidem* p. 12

⁵⁶ ESCALANTE, Carlos. Op. Cit. P 12

El 10 de diciembre de 1951, por Decreto Legislativo, se perfila una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y se publica en el Diario Oficial número 232 del 17 del mismo mes y año. Esta ley incorporó modificaciones básicas en el régimen de tributación de los ingresos, en la que se elevaron las tasas de renta hasta el máximo de tolerancia impositiva a todos los sectores sociales. La nueva Ley evidencia, como novedad, una estructura diferente poniendo, en primer lugar, los títulos referentes a las disposiciones sustantivas de la Ley, luego los derechos y obligaciones tanto del Estado como de los contribuyentes, culminando, como siempre con las disposiciones generales y transitorias.⁵⁷ Esta nueva ley, en poco o en nada beneficiaban a la gran mayoría de contribuyentes.

Esta Ley abundaba en aspectos favorables en lo que corresponde a exenciones y deducciones, aunque en estableció un margen mayor en cuanto a las tablas impositivas, siguiendo la tendencia de llevar hacia arriba las contribuciones. En su fondo se advierte el intento de alejarse lo más posible de la tradición y superar enteramente la letra y el espíritu de las leyes de 1915 y 1916. El 25 de mayo de 1955, se hicieron reformas a dicha ley que buscaban beneficiar a empresas y sociedades ya que se determinó que eran en beneficio de la economía nacional. En general, las reformas realizadas a dicha ley tanto en 1951, 1955 y 1959 no fueron resultado de movimientos de opinión sino que se buscaba ir ajustando la ley a las realidades del ambiente y volver más operantes los mecanismos de tributación.⁵⁸

El 18 de septiembre de 1961, surge el Decreto Ejecutivo No. 300, promulgado por el directorio Cívico Militar para hacer reformas a la Ley del Impuesto

⁵⁷ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. Op. Cit. P. 18

⁵⁸ ESCALANTE, Carlos. Op cit. P16

sobre la Renta de 1951; el objetivo de dicha reforma era aumentar los ingresos fiscales gravando las rentas provenientes de capital, es decir, no solo elevó la tasa del impuesto personal y el de las sociedades, sino también, gravó las utilidades no distribuidas en las sociedades anónimas. En el contexto de esta reforma, se innova el concepto de renta obtenida en El Salvador. En dicha reforma, se elaboraron tres tablas de tributación comprendiendo, rentas provenientes del trabajo, rentas provenientes del capital y rentas mixtas.⁵⁹

Presiones internacionales y el surgimiento de Alianza para el Progreso, exigían acciones inmediatas en la parte social y económica del país; en este contexto, era urgente, también, realizar una pronta reforma tributaria y una reforma agraria. El Decreto 300 tuvo muchas dificultades en su implementación debido a lo elevado de la imposición y de lo intempestivo de la reforma; además la aplicación de las tablas se complicaba porque las progresiones contenían mayor número de decimales. Para evitar futuras dificultades como las mencionadas, expertos internacionales realizaron un estudio del sistema tributario del país para poder elaborar una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.⁶⁰

El Decreto Legislativo No 472, del 19 de diciembre de 1963, publicado en el Diario oficial número 241, tomo 201 del 21 del mismo mes y año, contiene la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta ley, se considera que ha sido la ley tributaria de más larga duración, aunque de acuerdo a las exigencias, políticas, sociales y económicas del país se le ha ido haciendo una serie de

⁵⁹ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. Op cit. Pp 22 y 23

⁶⁰ Estos datos se han tomado de de los dos trabajos de tesis de los dos autores mencionados en los anteriores pie de página en tanto que, ambos, realizan un estudio muy profesional de las reformas tributarias.

reformas.⁶¹

En esta nueva Ley se tiene como novedad, la inclusión de los principios de: extraterritorialidad porque a diferencia de la Ley de 1951, esta nueva Ley establece el gravamen de las rentas obtenidas en el exterior, tomando en cuenta el concepto de Renta Mundial; principio de ganancia de capital, esta Ley estableció el procedimiento para gravar las ganancias de capital, cuestión que no logró elaborar la Ley de 1951; el principio de Fomento al desarrollo Económico y Social, esto quiere decir que la Ley no debía obstaculizar el desarrollo económico y se buscó que estuviera en concordancia con la Ley de Fomento Industrial que tenía como objetivo específico el fomento al crecimiento económico.⁶²

Los aspectos que favorecen el desarrollo económico y social de la Ley y que establecen una real novedad son: el sistema de depreciaciones y que se consideran incentivos fiscales que compensan de una u otra forma, los altos impuestos; la deducción de las pérdidas sufridas en actividades calificadas conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y Economía que no hayan sido absorbidas por las ganancias obtenidas en otras fuentes de ingresos; la forma en que la Ley reguló el impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas.⁶³

Es importante destacar otra de las novedades de la Ley y es la referente a la deducción básica; con ello se establecía un nuevo sistema con respecto a la deducción que se le hacía a la renta neta, ya que adoptó el sistema de crédito

⁶¹ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. Op. Cit. P. 30

⁶² idem

⁶³ Ibídem pp. 31 y 32

fiscal , que consistía en que el contribuyente descontaba de cierta cantidad de dinero, del total del impuesto calculado, el cual tuvo como base de deducción la cantidad de ciento ochenta colones, pero en la reforma que se hizo, se estableció la cantidad de quinientos colones. Finalmente la nueva Ley estableció una deducción en concepto de hijos que el contribuyente tuviera; esta novedad sobrevivió a la diversidad de reformas que se le hicieron a dicha Ley.⁶⁴

Se deduce que cada nueva Ley surge de las experiencias de aplicabilidad que se han obtenido de las leyes anteriores; por ello se espera que una reforma o una nueva Ley, superen las dificultades que se tuvieron con la que sustituyen. En ese sentido el 18 de diciembre de 1991, por Decreto Legislativo número 134, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313 del 21 de diciembre del mismo año, se emitió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual entró en vigencia el 01 de enero de 1992. Su estructura es diferente a las leyes anteriores y en su primer capítulo entra definiendo qué se entenderá por Hecho Generador y define todos los conceptos necesarios para establecer claramente la aplicabilidad de la misma.⁶⁵

La nueva Ley introduce nuevas tablas para el cálculo del impuesto tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, con el objetivo de simplificar el procedimiento para establecer el cálculo. Otra novedad es que, la nueva Ley, elimina el concepto de Renta Bruta por el de Renta obtenida; elimina el crédito básico, los ejercicios especiales que contemplaba la Ley anterior y aumenta el mínimo exento.

⁶⁴ POZAS DE HENRÍQUEZ, Nelly Edith. Op. Cit. P. 32

⁶⁵ Ibídem p 38

CAPITULO III

PRINCIPIOS QUE RIGEN LOS TRIBUTOS.

Desde el punto de vista etimológico, la palabra “principio” (del latín “principium”, “principia”) implica la idea de comienzo, origen, base. Significa, por lo tanto, el punto de partida o el fundamento (causa) de cualquier proceso. En cualquier ciencia, principio es el comienzo, la base, el punto de partida. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. De esta forma, significa, todavía, la piedra angular de cualquier sistema.⁶⁶

De esta forma, se tendrá, en el ámbito jurídico, una diversidad de principios que orientan el ordenamiento jurídico de los Estados, iniciando con las mismas Cartas Magnas. Así, para el tratadista español Cazorla Prieto, “Los principios constitucionales son las directrices generales que, incluidas en la constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno en que se trate”.⁶⁷ En el caso del tema que aquí se estudia, los principios del Derecho Tributario tendrán su base en los principios constitucionales.

Por lo anterior, los principios jurídicos constituyen la base jurídica del ordenamiento jurídico del Derecho. El Derecho tributario, al igual que el resto

⁶⁶ ESCOBAR MELHADO, Rolando. *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala*. Documento preliminar. Guatemala, julio 2004. P. 5

⁶⁷ CAZORLA, PRIETO, Luis Madrid. *Los principios Constitucionales Financieros en el nuevo orden jurídico” en la Constitución Española y las Fuentes del Derecho*, Madrid 1979, Vol. I. Pág. 500.

de ramas del Derecho, está estrechamente relacionado con el Derecho constitucional como expresión máxima de la norma estatal que comprende, en su contenido, principios básicos que desarrollan, limitan, controlan, regulan y establecen las directrices básicas para su correcta aplicación en el ordenamiento jurídico salvadoreño.⁶⁸

En el derecho tributario los principios jurídicos constitucionales o los consagrados en la norma jurídica sirven, en su correcta aplicación, para defensa y protección de los contribuyentes, logrando justicia en los impuestos y en todas las actuaciones de parte del Estado frente a cada uno de los administrados, respetando los derechos consagrados en la norma y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones garantizando la protección de cada uno.

Los principios en el Derecho Tributario, norman o, mejor dicho, limitan el poder impositivo del Estado y, han llegado a constitucionalizarse en algunos casos y en consecuencia, al más alto nivel jerárquico de las fuentes de las normas, constituyen el marco fundamental del ordenamiento jurídico aplicable a los tributos.

En estos casos, cuando las constituciones recogen principios que regulan y limitan los alcances del ejercicio del poder impositivo, su objeto es asegurar la protección de los contribuyentes, ya que los principios generales consagrados en una constitución determinan los límites que la legislación ordinaria debe respetar para no incurrir en contradicción con la norma primaria, superior en

68 ORTIZ ALFARO, Luis Fernando, RAMIREZ, Elías Anabel, PALACIOS CIDEOS, Norma Lissette. *Eficacia de los principios en el derecho tributario Salvadoreño*. Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El salvador, San Salvador, El Salvador, 2010. Pág. 32.

jerarquía.⁶⁹

Los derechos individuales de cada uno de los contribuyentes están protegidos por los principios constitucionales, siendo límites del poder tributario que tiene el Estado. En este caso, se describirán cinco principios fundamentales para lograr, finalmente, evidenciar la aplicabilidad o no aplicabilidad de dos de ellos como son el principio de progresividad y el principio de no confiscación tema que se desarrollará en el siguiente capítulo.

3.1. Principio de legalidad.

El principio de legalidad se encuentra expresado como una de las más grandes garantías contra el abuso del poder tributario, como uno o el primero de los límites del poder tributario, para defensa y garantía de los ciudadanos frente a la administración pública. Dicho principio de legalidad tributaria es conocido, no solo por su especial importancia, sino probablemente por haber sido uno de los precursores del concepto general, justamente con el correspondiente en materia penal. El autor Dino Jarach, lo define como; el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar “partida de nacimiento” del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal—si bien sus fundamentos son tal vez distintos--, llamado también principio de reserva.⁷⁰

69 MAGAÑA, Álvaro, *Derecho Constitucional Tributario: el principio de legalidad*. Tomo V, 1ª Edición, Talleres Gráficos UCA, 1993, Pág. 47.

70 JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969. Pág. 101-102.

Para Amorós Rica, “principio de legalidad quiere decir tanto como sumisión de la actividad tributaria a la ley”; lo que es un enfoque limitado, que lo considera únicamente como la sujeción de la Administración a la ley, es decir, el principio de legalidad administrativa.⁷¹ Es un principio que da seguridad jurídica; como principio jurídico actúa como limitativo del poder tributario, siendo una garantía de cada ciudadano contra la Administración Pública, que no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas o bienes, a menos que la ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.

Este principio de legalidad en el Derecho Tributario, hace referencia a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstracto, impersonal y emanado del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma.

El Doctor Álvaro Magaña, en su trabajo de Derecho Constitucional Tributario sostiene que el principio de legalidad, impone los límites al poder tributario y deriva única y directamente de los principios constitucionales. Entre los principios financieros recogidos en las constituciones del siglo pasado, el principio de legalidad es de primordial importancia, particularmente en materia tributaria, por sus especiales connotaciones, que en buena medida también caracterizan al principio de legalidad del gasto público.⁷²

El principio de legalidad postula que los tributos no pueden ser establecidos sino en virtud de una ley formal, pero la sola exigencia de una ley para

71 AMORÓS RICA, Narciso, *Derecho Tributario*, 2ª edición, Editorial de Derecho Financiero: Madrid. 1971.

72 MAGAÑA, Álvaro, *Derecho Constitucional Tributario: el principio de legalidad*. Op. Cit. Pág. 99.

aprobarlos y su regulación por la misma norma, no es suficiente para comprender el sentido y alcances del principio, nos ayudan a determinar si éste se ha cumplido, cuando el legislador secundario reglamenta las disposiciones constitucionales que establecen la competencia para establecer los tributos, indicando el órgano facultado para hacerlo y los procedimientos que deben seguirse, así como el contenido material mínimo que debe cubrir la norma que regula esos tributos.⁷³

En consecuencia, el principio de legalidad implica que, es en la norma jurídica, donde se encuentra regulada la protección de los derechos y obligaciones que como administrados tenemos frente al Estado; el principio de legalidad debe aplicarse para el cumplimiento de lo establecido por la norma, los alcances de ésta, los derechos consagrados y reconocidos en el texto mismo de la ley.

3.2. Principio de justicia tributaria.

La concepción clásica de Justicia define el término como la situación en que a cada uno le es dado lo que le corresponde. Modernamente se ha tratado de desarrollar el significado 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.;

73 *Ibidem* Pág. 102.

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.⁷⁴

En la Constitución de la República, la idea de justicia aparece al igual que el concepto de dignidad humana en el preámbulo de la misma, 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 la definición jurídica y normativa de justicia.⁷⁵

En el Derecho Tributario, este principio está estrechamente relacionado con los principios de igualdad, equidad y generalidad, en el sentido que todos

74 LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica*. Traducción y presentación. Luis Díez-Picazo, Editorial Civitas, Madrid, 1997. págs. 48-49.

75 RODRÍGUEZ MELÉNDEZ, 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.

tienen que pagar tributos, pero todos los que puedan pagarlos, aquellos que tienen capacidad económica, para soportar la carga de su contribución, aquellos que tengan capacidad contributiva que concurren al pago de los impuestos. Todos en igualdad de derechos y obligaciones de una manera justa, con base en el derecho.

El artículo 131 de la constitución proclama que “corresponde a la Asamblea Legislativa, N.6 Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas publicas ordinarias. Del artículo en mención se deduce que los elementos del principio de justicia tributaria son dos: la generalidad y la equidad.⁷⁶

El primer inciso significa que todo el que tenga capacidad contributiva concurre al pago de los impuestos. Por eso el artículo antes mencionado dice que corresponde a la Asamblea Legislativa decretar las contribuciones sobre toda clase de bienes e ingresos. Esa es la potestad inicial del Estado: poder gravar toda clase de bienes e ingresos, pero de ninguna manera debe entenderse que forzosamente deberán ser gravados todos ellos.⁷⁷

El Estado entonces puede seleccionar cuáles son los recursos que ha de gravar, de acuerdo a una condición necesaria, si les atribuye a sus titulares capacidad contributiva. El Fisco en ese caso goza de un amplio margen cuya dimensión depende de ese criterio de calificación de la capacidad que tiene el contribuyente para concurrir con su esfuerzo no sólo al gasto público, sino

⁷⁶ Constitución de la República de El Salvador. 1983 y sus reformas.

⁷⁷ AYALA GARCÍA, José Luis. *“Instrucción al Derecho Tributario Salvador” previa a la opción de Título de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad El Salvador, Diciembre de 1968, San Salvador, El Salvador. Pág. 50.*

también al desarrollo pleno del país. De esa manera la exclusión de algunos ingresos no sólo depende de su cuantía sino que también de ciertos criterios políticos, sociales, económicos, en correspondencia con los fines o metas del Estado. Así por ejemplo la Ley de Impuesto sobre la Renta declara que no son objeto de ese gravamen muchos ingresos que técnicamente constituyen renta, pero que la ley no lo considera así para el solo efecto de obtener ciertos objetivos especiales.⁷⁸

Sainz Bujanda sostiene que “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.”⁷⁹

Adam Smith, economista escocés, en su obra *Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*, publicada en la segunda mitad del Siglo XVIII, 1776, sostiene que no sólo la agricultura es creadora de riqueza, con impuesto único sobre la misma, como señalaba la escuela Fisiocrática, sino también la industria y el trabajo; el principio de igualdad, al adquirir difusión universal se orientó hacia el concepto de equidad, "equity", no obstante que Smith empleó la expresión "equality", que significa igualdad. Después se transformó aún más el concepto adquiriendo el de justicia en la tributación.

⁷⁸ Idem

⁷⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*. 9ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991. Página 181.

Se observa, en el párrafo anterior que lo fundamental de la máxima de Smith, es la afirmación de que los impuestos (tributos) deben ser: iguales, equitativos o justos.⁸⁰ Se reafirma entonces que los principios de progresividad y no confiscación deben ser aplicados en su totalidad.

3.3. Principio de doble imposición.

La doble imposición, consiste en que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma entidad o más de dos entidades que actúan en el plano nacional o internacional; por ejemplo: que el Estado y el Municipio, o un Estado y otro, concurren en gravar las mismas personas o los mismos bienes, en ejercicio simultáneo de sus facultades impositivas. Este concepto, por su generalidad, es de aplicación interna de los países y en el orden internacional.⁸¹

El autor José María Martín, en su libro Derecho Tributario General, define la doble imposición, en un sentido amplio, así como la define el profesor alemán Ottmart Buhler; ambos autores sostienen que, la doble imposición se produce cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados en virtud de idénticos presupuestos de hecho y por los mismos periodos de tiempo.⁸²

Si a este enunciado genérico del instituto se le añade el de la identidad del sujeto pasivo, es decir, los mismos e idénticos impuestos son soportados por

⁸⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Ibidem*. Página 181.

⁸¹ AYALA GUEVARA, Mario Leoncio. *Op cit* p. 37

⁸² MARTIN, José María. *"Derecho Tributario General"*, 2^a Edición, actualizada, Ediciones Depalma Buenos Aires 1995. Página 74.

NOTA: Ya se explicó en los capítulos anteriores cómo se puede dar la doble imposición.

una sola persona, se obtiene el concepto de doble imposición en sentido estricto.⁸³

Así también hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición; en este sentido se expresa Giuliani Fonrouge, cuando cita a Seligman, quien sostiene que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en “gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”.⁸⁴ Este criterio es amplio, pero puede restringirse, strictu sensu, al reunirse estas ideas: Imposición doble o múltiple, gravamen a las mismas personas o bienes, por análogo concepto, mismo período de tiempo y dos o más entes con poder tributario.⁸⁵

El autor José María Martín, señala que son tres los criterios interpretativos del principio enunciado, el del país de origen que ha adquirido mayor transcendencia tal como se establece en párrafos anteriores: en primer lugar, el de la ubicación territorial de la fuente productora, porque de acuerdo en donde se produce se tiene que tributar; en segundo término, el del domicilio o la residencia del beneficiario; y, finalmente el de la nacionalidad de este último.⁸⁶ El problema de la doble imposición se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario; por ejemplo, que un Estado grave el hecho impositivo de acuerdo al criterio de territorio, y otro, de acuerdo al criterio de domicilio, o de ciudadanía, etc.

⁸³ MARTIN, José María. Op. Cit. P 74

⁸⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos. *"Derecho Financiero"*, Edit. De Palma. Buenos Aires 1973. V. I, Pág. 31.

⁸⁵ Idem

⁸⁶ MARTIN, José María. *"Derecho Tributario General"*, Óp. Cit. Pág. 75-76.

Para evitar la doble imposición, se han señalado varios sistemas, entre los que están: separación de las fuentes de los recursos, impuestos en coparticipación (shared taxes), suplementos o adicionales impositivos, subsidios o subvenciones compensatorios, concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción y deducción de tributos pagados. Estos sistemas, de índole política, tratan de mantener el ordenamiento de un sistema unificado, que evite el poder tributario incurrir en conflictos de atribuciones, limitándose a lo justo: imposición simple. De esta manera, una misma fuente impositiva no deberá ser objeto de más de un gravamen.⁸⁷

Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son: Unidad o diversidad de sujetos activos, unidad de causa o hecho imponible, unidad o diversidad de sujetos pasivos y el elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico; es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.⁸⁸

Se sostiene que existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional, no obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos

87 AYALA GUEVARA, Mario Leoncio. *Sistemática de la ley Tributaria Salvadoreña*. Op. Cit. Pág. 44-45.

88 *Ibidem* pág. 45

entre los mismos. Esto unificaría las decisiones tributarias a nivel internacional.

3.4. Principio de progresividad.

Este principio es uno de los que se aplicará en este trabajo para evidenciar su aplicabilidad en las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes desde enero de 2012. En la búsqueda de información, se encuentra que el primer vestigio del principio de progresividad, se evidencia en Atenas en el año 594 a de C. donde Solón, elaboró un Código de leyes dando tratamiento igualitario a los ciudadanos; así, dividió la ciudad en cuatro clases y determinó que las obligaciones Tributarias fueran proporcionales a las riquezas que se poseían. La cuarta clase la más pobre no pagaba impuestos. Como origen del principio de Progresividad evidenciado en una brevísima sucesión de eventos cruciales emergen los dos paradigmas fiscales centrales del Occidente moderno. En primer lugar, el paradigma de la ciudadanía fiscal republicana (también denominada “burguesa”), en la Convención de 1791. Sus principios habían sido incorporados, dos años antes, en la “Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” (1789).⁸⁹

⁸⁹ *La propiedad fue definida en la “Declaración” en los términos de la emergente “burguesía”. Sólo dos años más tarde, con el ascenso de los “jacobinos” liderados por Robespierre, se precipita –una vez derrotados los “girondinos”- la Convención de 1793. Robespierre propone entonces superar la visión meramente “republicana” de la tributación establecida en 1791 e introducir el concepto de la “progresividad”, ligándolo de modo directo a la limitación del derecho de propiedad. Se verificó entonces, en el proceso revolucionario francés, un muy temprano intento de superar la recién nacida concepción “burguesa” de la propiedad. Esta vertiginosa sucesión constituye un notable ejemplo de “aceleración histórica” en la génesis de las ideas de la modernidad. Robespierre defendió su propuesta de reforma en un notable discurso ante la Convención (Sanguinetti, 2003). En rigor, este cambio tan sustancial se concretó bajo la forma de un sucinto y muy preciso artículo que tuvo una efímera vigencia; duró lo que la cabeza del líder de los “jacobinos” tardó en rodar bajo la guillotina.*

El artículo aprobado por la Convención deja claro lo que todos entienden hoy por “progresividad tributaria y proclama que: “Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna”.

De este modo fue fundada la progresividad tributaria “moderna”; vale decir, la base conceptual que permitió, un siglo más tarde, el establecimiento y desarrollo del impuesto sobre la renta y la expansión de las cargas sobre los patrimonios y las herencias en Occidente.⁹⁰

Ahora bien 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.

El principio de progresividad en el sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los que tengan la capacidad contributiva; es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el

⁹⁰ GAGGERO, Jorge. *La Progresividad Tributaria, Su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente)*. Documento de Trabajo N° 23 - Diciembre de 2008. CEFIDAR. Pág. 4.

impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público.

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos. De hecho, la progresividad supone la articulación del sistema tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines estrictamente recaudatorios, la efectiva redistribución de la renta y de la riqueza.⁹¹

La progresividad del sistema tributario, se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, si no que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos.⁹²

Por lo anterior, el sistema tributario exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El principio de

⁹¹ FERREIRO LAPATZA, J. *Curso de Derecho Financiero Español*. 13ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.

⁹² MARTIN QUERALT, Juan. *Derecho Tributario*, Edit. Aranzadi. Decimocuarta Edición, Pág. 61.

Progresividad es esencial para los tributantes y para el sistema tributario en toda su integralidad, porque actúa como uno de los elementos que califican la justicia de dicho sistema.

En este sentido, ha dicho Ferreiro, que la progresividad del sistema tributario, depende, de la progresividad de los impuestos que en él figuran; esta progresividad se vuelve básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional.⁹³

De acuerdo con el texto constitucional el carácter progresivo afecta, no a cada tributo en particular, sino al conjunto del sistema tributario, por lo que nada impide que existan tributos proporcionales. Es suficiente, en suma, que se configuren como progresivos aquellos impuestos de mayor importancia dentro del sistema.

La progresividad tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos.⁹⁴

En el derecho tributario todos los autores y la doctrina que a ello hace referencia sostienen la relación directa de dichos principios; así como hace

⁹³ FERREIRO LAPATZA, J. Op cit. pág. 61.

⁹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. pág. 63

referencia el Manual de Derecho Financiero, que dice, citando a Linares Quintana, que para determinar si un tributo es o no confiscatorio, debe considerarse únicamente la alícuota o monto del mismo y no el importe resultante de la acumulación de varias contribuciones que se cubren simultáneamente, ni de la acumulación de multas por mora que no son sino sanciones para asegurar el pago oportuno del impuesto y responden a principios distintos de los que rigen a los tributos.⁹⁵

3.5. Principio de no confiscación.

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de la ley impositiva.

Se considera confiscación de bienes, porque la pena se aplicará total o parcialmente se hará directamente en los bienes de una persona, para que cumpla con el pago de una responsabilidad tributaria (impuestos, recargos, intereses, multas), hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial.⁹⁶

En el capítulo cinco en lo referente al orden económico, el artículo 106 de la Constitución de la República, en su último inciso es determinante cuando ordena que, “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

⁹⁵ KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, et. Al., *Manual de Derecho Financiero*, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. 1993. Pág. 331.

⁹⁶ AYALA GUEVARA, Mario Leoncio. *Sistemática de la ley Tributaria Salvadoreña*. Op. Cit. Pág. 35-34.

confiscados son imprescriptibles”.⁹⁷ Como se puede observar, el principio constitucional de No Confiscación establece la prohibición que cualquier persona o entidad pública intervengan el patrimonio de ninguna persona natural o jurídica; en ese sentido si se toma como ejemplo el salario de un empleado que no ha declarado sus impuestos no se puede confiscar.

Este principio de no confiscación, tiene su fundamento en otros principios constitucionales: El Art. 103 de la Constitución establece que “Se reconoce y garantiza el derecho a la propiedad privada en función social; y el Art. 11 Cn, que expresa, “Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes. Por ende, siguiendo el ejemplo del párrafo anterior, al asalariado se le puede retener de su salario solamente después de haber sido escuchado y haber convenido la forma de pago de los impuestos no declarados o no pagados.

Estos principios constitucionales, y otros más, han dado afianzamiento a esta doctrina limitativa, en cuanto que “las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias”; por supuesto que, en este caso, para evitar la evasión contributiva del contribuyente ya sea éste, persona natural o jurídica, se deben establecer, claramente, los instrumentos legales para cumplir con la obligatoriedad impositiva.

El principio de no confiscatoriedad tiene un soporte fundamental en el principio de equidad; ambos han pasado a ser soportes insoslayables y uno

⁹⁷ Constitución de la República 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.

de los límites más importantes al poder tributario, siendo, en conjunto con la norma que lo regula, la salvaguardia del derecho de propiedad.

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.⁹⁸

Pérez Royo⁹⁹ señala que la referencia a la no confiscación tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, citando a Palao Taboada, que el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después. En esos casos debe tenerse bien claro los conceptos. Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

⁹⁸ ORTIZ ALFARO, Luis Fernando, RAMIREZ, Elías Anabel, PALACIOS CIDEOS, Norma Lissette. *Eficacia de los principios en el derecho tributario Salvadoreño*. Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010. Pág. 110.

⁹⁹ PÉREZ ROYO, F. "Derecho Financiero y Tributario: Parte General". 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998. Pág. 40.

Como se evidencia en el párrafo anterior, Ferreiro sostiene, en su teoría tributaria que no puede desconocerse, la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. El autor hace una referencia exhaustiva al principio de no confiscatoriedad en el sentido de que el derecho tributario no puede hacer caso omiso a las disposiciones constitucionales; por ello sostiene que dicha prohibición ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo.¹⁰⁰

Así José María Martín, citando a Jarach Dino, menciona que en ningún otro campo de esta materia se revela con mayor claridad la tutela del estatuto constitucional que hace referencia a 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.¹⁰¹ Esta limitación constitucional tiene como objetivo primordial garantizar el principio de legalidad y de justicia y preservar de la imposición excesiva.

Lo anterior se constata cuando Valdés Costa sostiene que “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”.¹⁰² Lo reafirma

¹⁰⁰ FERREIRO LAPATZA, J. “*Curso de Derecho Financiero Español*”. 13ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991. Pág. 61 y 62.

¹⁰¹ MARTÍN, José María. Óp. Cit. Pág. 102

¹⁰² VALDÉS COSTA, R. “*Curso de Derecho Tributario: Tomo I*”. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970. pág.130.

Alberdi cuando sostiene que “...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.”¹⁰³

Se puede afirmar que el origen de la tributación de 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 quizá más importante que la libertad, porque esta última tenga una consideración más social que individual. La confiscación priva al particular, 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.¹⁰⁴

J.M. Martín, es firme cuando dice que: corresponde señalar que en lo inherente a la base para juzgar la razonabilidad de un tributo y, en su caso, si este traspone o no los límites de la no confiscatoriedad, se debe deducir de la liquidación de aquel el importe de los intereses moratorios, no aceptando tampoco la acumulación de los tributos. Por ello, el principio de no confiscatoriedad, conforme lo puntualizó con acierto la Cámara Federal (Sala de lo Contencioso Administrativo), no puede ser alegado para tachar de inconstitucionales las sanciones tributarias, cualquiera que sea el porcentaje o el monto de éstas.¹⁰⁵

¹⁰³ ALBERDI, Juan. *“Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”*. Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954.

¹⁰⁴ ESPINOSA, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario, Primera Parte*, Segunda Edición, Córdoba: Advocatus, 2004. Pág. 71.

¹⁰⁵ MARTÍN, José María. *Derecho Tributario General*. Segunda Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1995. Pág. 105. 8i

El principio de la prohibición de confiscatoriedad como un principio constitucional obligatorio de cumplimiento general, es una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Se trata de una garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. Dicho de otro modo, consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, garantizado también por la Constitución Política de la República.

El carácter de confiscación del tributo debe ser evaluado en función del sistema, es decir, de la carga tributaria o de los tributos en su conjunto. Cabe al poder judicial, en el caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio. En resumen, este principio establece que el tributo debe ser una prestación que el contribuyente pueda pagar sin el sacrificio del disfrute normal de sus bienes.

CAPÍTULO IV

EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD Y DE NO CONFISCACIÓN EN LAS REFORMAS RELATIVAS A LA IMPOSICIÓN Y CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1. Aspectos generales sobre las reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta

El estado como sujeto activo en la relación tributaria es el que interviene directamente en la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta; para realizar dicha función se basa en una serie de principios, los que se encuentran regulados en la Constitución de la República y en el Código Tributario Salvadoreño. La importancia de dicha regulación radica en establecer los parámetros legales que permitan una relación jurídica equitativa en donde a ninguna de las partes, se le vulneren derechos previamente establecidos, tanto en materia de imposición como en el cálculo del Impuesto sobre la Renta; es decir, el Estado, como el ente que impone y el sujeto pasivo sobre quien recae la imposición deben fundamentarse en tales principios cada uno desde su propia condición y naturaleza.

En El Salvador, en la última década se ha iniciado un debate sobre la necesidad de realizar cambios significativos en materia fiscal entre sectores que defienden el actual sistema de tributación y aquéllos que buscan un sistema más equitativo, en el cual la mayor parte de ingresos provengan de impuestos directos y no de impuestos indirectos; en tal sentido, la imposición de un impuesto debe fundamentarse en la capacidad tributaria del sujeto

pasivo quien es el obligado a cumplir con la imposición y no, simplemente, en la necesidad que el Estado tiene de incrementar su haber.

El cálculo del impuesto es fundamental porque, éste, debe tomar en cuenta las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal correspondiente; por ello es necesario, la regulación de los mecanismos mediante los cuales, la administración tributaria, lleva a cabo el control de todos los ingresos. Por consiguiente el cálculo del Impuesto sobre la Renta se basará en un sistema apegado a principios constitucionales que garanticen el respeto al patrimonio de todos los contribuyentes, tal como lo desarrolla la parte teórica en el capítulo anterior.

4.2. Límites a las Reformas relativas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la Renta en personas naturales año 2011.

4.2.1. Principio de Progresividad

En el año 2011 se realizaron, por parte de la Asamblea Legislativa, una serie de reformas que iban encaminadas a modificar el sistema de recaudación tributario en nuestro país con dos objetivos primordiales: en primer lugar, lograr una mayor recaudación fiscal y, en segundo lugar, modificar el sistema de recaudación fiscal convirtiéndolo en un sistema más justo en donde quienes tienen mayores ingresos paguen más que las personas que tienen menor capacidad tributaria.

Uno de los principales límites a dichas reformas y que garantiza que las personas con mayores ingresos contribuyan al sostenimiento del estado en mayor forma que aquellos sujetos pasivos con menores ingreso se

encuentran en el considerando V) del decreto 957 el cual reza de la forma siguiente: **“Que en razón de lo anterior, es necesario reformar el actual marco regulatorio del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que permita a los agentes económicos tributar y contribuir al sostenimiento del gasto público en atención a la exigencia del mismo y de una forma equitativa”**¹⁰⁶.

Como se observa, el considerando transcrito en el párrafo anterior, hace mención a la capacidad tributaria de cada sujeto; por ello, uno de los límites a las reformas, es el principio de progresividad el cual hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.

Al realizar dicho análisis, el principio de progresividad se torna una garantía para el contribuyente que ve protegido su patrimonio de cualquier abuso por parte de la administración tributaria y, en contraparte, el mismo principio se vuelve un límite para dicha administración, tanto en materia de imposición del impuesto como en el cálculo respectivo.

4.2.2. Principio de No confiscatoriedad

En el considerando IV) del decreto 957 al exponer las razones que motivan las reformas expresa: **“Que la estructura del Impuesto sobre la Renta ha generado una distorsión en la tributación de los sujetos obligados a su pago; en consecuencia, es necesario actualizar las tasas**

¹⁰⁶ REFORMAS AL CODIGO TRIBUTARIO, D.L N° 957 del 14 de diciembre de 2011, D.O. N° 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011

impositivas”¹⁰⁷. Dicha actualización debe estar limitada a garantizar la propiedad privada; dicho límite está regido por un principio fundamental en materia tributaria el cual como anteriormente se ha mencionado se conoce como Principio de No confiscatoriedad.

La estructura del Impuesto sobre la Renta a lo largo de la historia tributaria de El Salvador, se ha caracterizado por una distorsión en la tributación puesto que las tasas impositivas no eran acordes a la realidad salvadoreña; en ese sentido se tenía que gran parte de la recaudación fiscal, provenía de personas cuyos ingresos anuales no eran suficientes para cubrir sus necesidades básicas; sin embargo, por el tipo de tasa impositivas, estaban obligados a presentar liquidación del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior, el principio de no confiscación juega un papel fundamental en la creación de nuevas tasas impositivas como también en la protección del patrimonio de los contribuyentes. Al crear o modificar un impuesto el legislador debe considerar la capacidad tributaria del contribuyente como también debe tomar en cuenta y garantizar el respeto a la propiedad privada.

Con relación a la capacidad tributaria, el límite radica en no cargar, de forma excesiva, con impuestos a un contribuyente cuando sus ingresos no son suficientes para cubrir sus necesidades básicas; es decir, se toma como base el hecho generador que da motivo al pago del impuesto; en consecuencia, se protege el patrimonio del contribuyente de cualquier abuso directo o indirecto de la administración tributaria. En ocasiones, los contribuyentes que tienen menos ingresos son quienes soportan más la carga tributaria.

¹⁰⁷ Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador.

Como se puede observar en lo expuesto en párrafos anteriores, el principio de no confiscación se vuelve una garantía no solo en materia tributaria sino también, en el ámbito económico ya que busca proteger la propiedad privada y generar la seguridad jurídica para todos los contribuyentes.

4.3. Principales reformas en materia de imposición y cálculo del impuesto sobre la renta en personas naturales año 2011.

En este apartado se relatarán las reformas realizadas a la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta en el año 2011 para ser efectivas a partir de enero de 2012. Las Reformas que se detallarán serán específicamente, las aplicadas a las personas naturales; esto en consonancia con la delimitación del tema en estudio.

4.3.1. Reformas relativas a la base imponible del impuesto sobre la renta.

Dentro de la relación jurídica tributaria se encuentra la base imponible la que se considera el elemento fundamental porque es el monto a partir del que se calcula un Impuesto determinado: la base imponible, en el impuesto sobre la Renta, es el Ingreso neto del contribuyente, descontadas las deducciones legales, sobre la base del cual éste deberá pagar, en diciembre del año 2011.

Cuando se realiza una reforma tributaria, lo primero que se tiene en cuenta es la base imponible en relación al impuesto sobre la renta en personas naturales, cuya renta obtenida provenga exclusivamente de salarios, fue modificada por dos decretos diferentes. El primer decreto es de carácter legislativo con numero 957; éste modificó algunas disposiciones de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta vigentes desde el año de 1991¹⁰⁸; el segundo decreto es de carácter ejecutivo aprobado el mismo año, cuyo número es el 216¹⁰⁹; este decreto expresamente derogó el decreto 75 del Órgano Ejecutivo del año 1991 y que afecta directamente la base imponible.

A continuación se presentan las principales reformas aprobadas según decreto 957 y que modifican la base imponible:

El artículo 29 numeral 7), antes de la reforma, reza de la siguiente forma: “numeral 7) Las personas naturales cuya renta obtenida provenga exclusivamente de salarios y cuyo monto no exceda de ¢50,000.00, (\$ 5,714.29) no estarán obligados a presentar liquidación y solamente tendrán derecho a una deducción fija de ¢12,000.00, (\$ 1,371.43) la cual va incorporada en la cuota de retención a que estén afectas. Las personas naturales domiciliadas, asalariadas, con rentas mayores de ¢50,000.00, (\$ 5,714.29) no tendrán derecho a la deducción fija a que se refiere el inciso anterior”.¹¹⁰

El mismo artículo con la reforma aprobada en el decreto 957, establece lo siguiente: “Art. 1. Refórmase el numeral 7) del Art. 29, así: Deducción para asalariados que liquidan o no el impuesto, numeral 7) Las personas naturales cuya renta obtenida provenga exclusivamente de salarios y cuyo monto sea igual o inferior a US \$ 9,100.00, no estarán obligadas a presentar liquidación y tendrán derecho a una deducción fija de US\$1,600.00, la cual no estará sujeta a comprobación. Si observamos que la deducción fija y de cotizaciones

¹⁰⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta

¹⁰⁹ REFORMA DECRETO EJECUTIVO 75, D.E. N° 216, del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

¹¹⁰ REFORMA DECRETO EJECUTIVO 75, D.E. N° 216, del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

de seguridad social estará incluida en la cuota de retención a que están afectas. Las personas naturales asalariadas, con rentas mayores de US\$9,100.00, tendrán derecho a las deducciones establecidas en los artículos 32 y 33 de la presente Ley, las cuales estarán sujetas a comprobación."¹¹¹

Como se puede observar, en la Reforma se evidencia un cambio cualitativo y cuantitativo en cuanto a la base impositiva y el cambio en las tablas de retención en cuanto a la obligatoriedad de la comprobación o no comprobación de la deducción establecida. Se observa que la condición de persona asalariada no cambia; el cambio radica en el monto salarial a percibir.

El artículo 38 de LISR antes de la reforma establecía lo siguiente: “Art.38.- Las personas naturales domiciliadas cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras remuneraciones y que hayan sido objeto de retención para el pago de este impuesto, siempre que la suma de dichos salarios, sueldos y remuneraciones no exceda de cincuenta mil colones al año, no está obligadas a presentar liquidación de impuestos; en consecuencia, su impuesto será igual a la suma de las retenciones efectuadas de acuerdo a la tabla respectiva. Si por cualquier circunstancia no se hubiere hecho la retención correspondiente, estará obligado a presentar la respectiva liquidación de Impuesto”¹¹².

Con la reforma dicho artículo quedó de la siguiente forma: “Art. 4. Sustituyese el Art. 38, por el siguiente: Art. 38. Las personas naturales domiciliadas cuyas

¹¹¹ Ibídem pag. 63

¹¹² Ley del Impuesto sobre la Renta. D.L No. 134 del 18 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 242 Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991, San Salvador.

rentas provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras remuneraciones y que hayan sido objeto de retención para el pago de este impuesto, no están obligadas a presentar la declaración de impuestos; salvo aquellas personas con rentas mayores a US\$ 60,000.00 anuales, así como las que no se les hubiere hecho la retención o las retenciones efectuadas no guardan correspondencia con el impuesto que resultaría de aplicar lo establecido en la tabla a que se refiere el artículo 37 de esta Ley, en cuyo caso, deberán presentar la declaración correspondiente liquidando el impuesto o podrán solicitar la devolución respectiva.

En consecuencia, las personas que no están obligadas a presentar la declaración, su impuesto será igual a la suma de las retenciones efectuadas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 155 del Código Tributario en relación a las tablas de retención.

Aquellos asalariados que no gocen de deducciones fijas por servicios hospitalarios, medicinas, servicios profesionales, colegiatura o escolaridad a que se refiere esta Ley, podrán hacer uso del derecho a declarar, para efecto de devolución.

A requerimiento de la Dirección General de Impuestos Internos, tanto el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, como la Superintendencia del Sistema Financiero y las Administradoras de Fondos de Pensiones están obligados a intercambiar información para ejercer control del pago de las retenciones por parte de los agentes de retención."¹¹³

¹¹³ Con la reforma del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se incorpora, de forma expresa, la obligación de intercambiar información por parte de las instituciones como el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, Superintendencia del Sistema Financiero y la Asociación de Fondos para Pensiones con la Dirección General de Impuestos Internos.

Como se muestra a continuación las principales reformas en materia de base imponible parten de la derogación expresa del decreto ejecutivo 75 del año de 1991¹¹⁴

4.3.2- Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta.

Art. 1.- Se consideran sujetos pasivos de la retención, las personas naturales domiciliadas en el país que perciban rentas gravadas en concepto de remuneraciones por la prestación de servicios de carácter permanente; ya sea en efectivo o en especie, las que serán afectas a una retención de acuerdo a las siguientes Tablas:

(1) a) Remuneraciones pagaderas mensualmente

Si la suma
mensual es:

El impuesto a retener será de:

DESDE	HASTA	
¢ 0.01	¢ 2770.82	SIN RETENCION
\$ 0.00	\$ 316.67	
¢ 2770.83	¢ 4104.16	¢ 41.70 (\$ 4.77) más el 10% sobre el exceso de 2,770.83 (\$ 316.67)
\$ 316.67	\$ 469.05	
¢ 4,104.17	¢ 6,666.67	¢ 41.70 (\$ 4.77) más el 10% sobre el exceso de 2,000.00 (\$ 228.57)
\$ 469.05	\$ 761.91	
¢ 6,666.68	¢ 16,666.00	¢ 525.00 (\$ 60.00) más el 20% sobre el exceso de 6,666.67 (\$ 761.91)
\$ 761.91	\$ 1,904.69	
¢ 16,666.01	en adelante	¢ 2,000.00 (\$ 228.57) más el 30% sobre el exceso de 16,666.00 (\$ 1,904.69)
\$ 1,904.69		

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo N0. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta

¹¹⁴ Decreto Legislativo N0. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta.

(1) b) Remuneraciones pagaderas quincenalmente

Si la suma mensual es:

El impuesto a retener será de:

DESDE HASTA

¢ 0.01	¢ 1,385.41	SIN RETENCION
\$ 0.00	\$ 158.33	
¢ 1,385.42	¢ 2,052.08	¢ 20.85 (\$ 2.38) más el 10% sobre el exceso de ¢ 1,385.42 (\$ 158.33)
\$ 158.33	\$ 234.52	
¢ 2,052.09	¢ 3,333.33	¢ 20.85 (\$ 2.38) más el 10% sobre el exceso de ¢ 1,000.00 (\$ 114.29)
\$ 234.52	\$ 380.95	
¢ 3,333.34	¢ 8,333.00	¢ 262.50 (\$ 30.00) más el 20% sobre el exceso de ¢ 3,333.33 (\$ 380.95)
\$ 380.95	\$ 952.34	
¢ 8,333.01	en adelante	¢ 1,000.00 (\$ 114.29) más el 30% sobre el exceso de ¢ 8,333.00 (\$ 952.34)
\$ 952.34		

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo N0. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta

(1) c) Remuneraciones pagaderas semanalmente

Si la suma mensual es:

El impuesto a retener será de:

DESDE HASTA

¢ 0.01	¢ 692.70	SIN RETENCION
\$ 0.00	\$ 79.17	
¢ 692.71	¢ 1,026.04	¢ 10.43 (\$ 1.19) más el 10% sobre el exceso de ¢ 692.71 (\$ 79.17)
\$ 79.17	\$ 117.26	
¢ 1,026.05	¢ 1,666.66	¢ 10.43 (\$ 1.19) más el 10% sobre el exceso de ¢ 500.00 (\$ 57.14)
\$ 117.26	\$ 190.48	
¢ 1,666.67	¢ 4,166.00	¢ 131.25 (\$ 15.00) más el 20% sobre el exceso de ¢ 1,666.66 (\$ 190.48)
\$ 190.48	\$ 476.11	
¢ 4,166.01	en adelante	¢ 500.00 (\$ 57.14) más el 30% sobre el exceso de ¢ 4,166.00 (\$ 476.11)
\$ 476.12		

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo N0. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta

Lo anterior muestra cuál era la base imponible regulada en el decreto ejecutivo numero 75; dicha base fue modificada con las reformas aprobadas mediante Decreto Legislativo No. 957, de fecha 14 de diciembre de 2011, publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo No. 393, del 15 del mismo mes y año.

a) Remuneraciones grabadas pagaderas mensualmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 487.60	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 487.61	\$ 642.85	10%	\$ 487.60	\$ 17.48
III TRAMO	\$ 642.86	\$ 915.81	10%	\$ 642.85	\$ 32.70
IV TRAMO	\$ 915.82	\$ 2,058.67	20%	\$ 915.81	\$ 60.00
V TRAMO	\$ 2,058.68	En adelante	30%	\$ 2,058.67	\$ 288.57

D.E. N° 216, del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

b) Remuneraciones grabadas pagaderas quincenalmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 243.80	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 243.81	\$ 321.42	10%	\$ 243.80	\$ 8.74
III TRAMO	\$ 321.43	\$ 457.90	10%	\$ 321.42	\$ 16.35
IV TRAMO	\$ 457.91	\$ 1,029.33	20%	\$ 457.90	\$ 30.00
V TRAMO	\$ 1,029.34	En adelante	30%	\$ 1,029.33	\$ 144.28

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. D.E. N° 216, del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

b) Remuneraciones grabadas pagaderas semanalmente:

	DESDE	HASTA	% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 121.90	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 121.91	\$ 160.71	10%	\$ 121.90	\$ 4.37
III TRAMO	\$ 160.72	\$ 228.95	10%	\$ 160.71	\$ 8.17
IV TRAMO	\$ 228.96	\$ 514.66	20%	\$ 228.95	\$ 15.00
V TRAMO	\$ 514.67	En adelante	30%	\$ 514.66	\$ 72.14

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. D.E. N° 216, del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

Como se observa en las tablas anteriores, es significativo los cambios con respecto a la base imponible; sin embargo, si se somete a un estudio interno de la tabla, se evidencia que la carga impositiva mayor, descansa en el Tramo IV, en donde el principio de progresividad no se cumple con respecto a los ingresos entre los que ganan menos y los que ganan más en lo referente a los mínimos y máximos de los ingresos. Para tener una mayor comprensión sobre las reformas a continuación se detallan los puntos en los cuales se afectó el cálculo del impuesto.

La principal reforma en materia de cálculo del impuesto sobre la renta lo sufre el art. 37 de LISR que antes de ser modificado se encontraba regulado de la siguiente forma:

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:

DESDE

HASTA

DESDE	HASTA	IMPUESTO
¢ 0.00	¢ 22,000.00	EXENTO
\$ 0.00	\$ 2,514.29	
¢ 22,000.01	¢ 80,000.00	10% sobre el exceso de ¢ 22,000.00 (\$2,514.29) más ¢ 500.00 (\$ 57.14)
\$ 2,514.29	\$ 9,142.86	
¢ 80,000.01	¢ 200,000.00	20% sobre el exceso de ¢ 80,000.00 (\$9,142.86) más ¢ 6,300.00 (\$ 720.00)
\$ 9,142.86	\$ 22,857.14	
¢ 200,000.01	En adelante	30% sobre el exceso de ¢ 200,000.00 (\$22,857.14) más ¢ 30,000.00 (\$ 3,462.86)
\$ 22,857.14		

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador.

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. Se dice, “según la tabla”, porque cuando se revisa exhaustivamente los tramos III y IV, se constata que el porcentaje para las personas naturales que tienen menores ingresos y que no llegan al límite de lo establecido, sobrepasa el porcentaje.

Se ha observado la tabla que estaba en vigencia antes de enero del 2011, ahora, se ubica al lector a observar las tablas con las reformas realizadas a la LISR dicho artículo y tabla de cálculo del impuesto regulan lo siguiente:

Art. 37. El Impuesto sobre la Renta para las personas naturales, sucesiones y fideicomisos domiciliados, se calculará de conformidad a la tabla que a continuación se detalla, para los casos especialmente previstos en esta Ley, así:

	RENTA NETA O IMPONIBLE		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 4,064.00	EXENTO		
II TRAMO	\$ 4,064.01	\$ 9,142.86	10%	\$ 4,064.00	\$ 212.12
III TRAMO	\$ 9,142.87	\$ 22,857.14	20%	\$ 9,142.86	\$ 720.00
IV TRAMO	\$ 22,857.15	EN ADELANTE	30%	\$ 22,857.14	\$ 3,462.86

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

Las personas naturales, sucesiones o fideicomisos no domiciliados, calcularán su impuesto aplicando el treinta por ciento (30%) sobre su renta neta o imponible.

Se excluyen del cálculo del impuesto, aquellas rentas que hubieren sido objeto de retención definitiva de Impuesto sobre la Renta en los porcentajes legales establecidos."

Al observar dicha reforma lo primero a destacar es el cambio del epígrafe que deja de ser "Tabla para cálculo del impuesto de personas naturales" y pasa a ser "Cálculo del impuesto de personas naturales, sucesiones y fideicomisos", cabe destacar que la reforma puntualiza que dicha tabla servirá para realizar el cálculo tanto a las personas naturales como a sucesiones y fideicomisos domiciliados y que anteriormente no lo contenía de forma expresa.

4.3.2.1. Aplicación del principio de progresividad

Para poder aplicar dicho principio, en primer lugar, se debe tener claro que las reformas tributarias, tanto en el decreto Legislativo 957 como en el Ejecutivo 216, han permitido que los contribuyentes con mayor capacidad

tributaria aporten a la hacienda pública más que, aquellos sujetos que tienen menor capacidad tributaria; por consiguiente, es necesario realizar una comparación entre ambas tablas y en cada uno de los tramos para identificar si dicho principio tiene eficacia o no. Los cálculos que muestra el siguiente cuadro se presentan con base a lo establecido por el artículo 37 de LISR antes de las reformas:

	EMPLEADO	No	INGRESOS	DEDUCCIONES				LIQUIDO A
No	NOMBRE	DÍAS	SUELDOS	ISSS	AFP	RENTA	SUB TOTAL	RECIBIR
1	Empleado A	15	158.33	4.75	9.90	0.00	14.65	143.68
2	Empleado B	15	234.52	7.04	14.66	8.53	30.23	204.29
3	Empleado C	15	380.95	10.29	23.81	26.67	60.77	320.18
4	Empleado D	15	952.34	10.29	59.52	132.37	202.18	750.16
5	Empleado E	15	1,500.00	10.29	93.75	250.46	354.50	1,145.50
	TOTALES		3,226.14	42.66	201.63	418.03	662.32	2,563.82

Fuente: Equipo de trabajo. Ejercicio aplicado a la tabla.

Con lo anterior es necesario realizar los cálculos del impuesto sobre la renta tomando en cuenta las reformas establecidas en el art. 37 de LISR.

Este ejercicio de aplicación se desarrollará con cinco salarios diferentes, para responder a los cinco tramos de la tabla y así, evidenciar la aplicabilidad o no aplicabilidad tanto del principio de progresividad como de no confiscación en las personas naturales que reciben salarios y a quienes se les aplicará tanto la tabla de retención como la tabla del recálculo. Con ello se quiere evidenciar las bondades o no bondades de las reformas.

	EMPLEADO	No	INGRESOS	DEDUCCIONES				LIQUIDO
No	NOMBRE	DÍAS	SUELDOS	ISSS	AFP	RENTA	SUB TOTAL	A RECIBIR
1	Empleado 1	15	158.33	4.75	9.90	0.00	14.65	143.68
2	Empleado 2	15	234.52	7.04	14.66	0.00	21.70	212.82
3	Empleado 3	15	380.95	10.29	23.81	19.92	54.02	326.92
4	Empleado 4	15	952.34	10.29	59.52	116.98	186.79	765.54
5	Empleado 5	15	1,500.00	10.29	93.75	257.36	361.40	1,138.59
	TOTALES		3,226.14	42.66	201.63	394.26	638.55	2,587.56

Fuente: Equipo de trabajo. Ejercicio aplicado a la tabla.

Los datos anteriores muestran que el primer tramo representado por el empleado uno y con el mismo ingreso en ambos cuadros están exentos de retención del impuesto, con la salvedad que al ser reformado dicho art. 37 el valor de lo exento se incrementa de \$ 2,514.29 a \$ 4,064.00; los empleados dos, tres y cuatro representan los tramos II y III y que presentan una disminución significativa tanto en la base imponible como en el cálculo del impuesto, el empleado dos con un ingreso de \$ 234.52 al calcular el correspondiente impuesto a pagar tomando en cuenta la tabla de cálculo derogada por el decreto Ejecutivo 216 le corresponde una retención de \$ 8.53;

al realizar el cálculo del mismo empleado con la tabla aprobada en el decreto 216 el impuesto a retener es de \$ 0.00; al realizar el mismo ejercicio con los empleados tres y cuatro muestra una disminución de la retención a efectuarse con las reformas aprobadas, con respecto al empleado cinco representando el tramo IV y en este caso hay un aumento de retención del impuesto de una retención de \$ 250.46 pasa a ser \$ 257.36 dejando en evidencia que a mayor ingreso, mayor será la retención que se efectúa y por consiguiente el principio de progresividad tiene eficacia en dichas reformas.

4.3.2.2. Aplicación del principio de no confiscación.

Con relación al principio de no confiscación es importante señalar que en El Salvador está prohibida la confiscación según el Art.106, último inciso, de la Constitución¹¹⁵; por ende a pesar que la nueva tabla para el cálculo de impuesto sobre la renta aplicable a las personas naturales, incrementa el impuesto a pagar a los contribuyentes cuyo ingreso supera los \$4,064.01. Esta modificación, no implica una confiscación de sus bienes o en general de la propiedad privada, más bien hace que los sujetos pasivos, con mayor capacidad tributaria, aporten más a las arcas del estado contribuyendo así a un Estado más social en el cual quien tiene más, aporta en mayor manera a la Hacienda Pública.

El legislador ha considerado establecer tasas impositivas que no afecten de forma sustancial a los contribuyentes y que no superen los \$ 4,064.0 de rentas netas obtenidas; de esta forma, a todos los asalariados y personas naturales con rentas diversas que no superen dicha cantidad, el Estado los considera exonerados de su respectiva liquidación y pago del Impuesto sobre la Renta.

En este ejercicio de aplicación es necesario observar como el legislador evidencia el respeto y la protección que merece el patrimonio de los sujetos pasivos que, por sus bajos ingresos, no están obligados a presentar liquidación y pago del Impuesto sobre la Renta; en tal sentido la manifestación del principio de no confiscación se ve reflejado en el aumento de la base exenta.

¹¹⁵ CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O N°. 234, 281, del 16 de diciembre de 1983.

4.4. Reformas relativas al re cálculo del impuesto sobre la renta.

El sistema de recaudación fiscal en El Salvador hasta el año 2011 generaba una serie de dificultades administrativas puesto que existía una gran cantidad de contribuyentes que por ley estaban obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta, lo cual ocasionaba contratiempos tanto para la administración pública en materia de impuestos, como también para los contribuyentes; dichas dificultades provocaban que el Estado invirtiera más recursos tanto humanos como económicos.

En la exposición de motivos del decreto legislativo 957 en el cual se aprobaron reformas en materia de re cálculo se expresa en el considerando II lo siguiente ***“Que actualmente la tributación del Impuesto sobre la Renta para las personas naturales exclusivamente asalariadas mediante el mecanismo de la retención, ocasiona contratiempos y costos administrativos a los contribuyentes asalariados y a la Administración Tributaria, debido a la tramitación y verificación de más de cuatrocientas mil devoluciones.”***

Además de este motivo el considerando III expresa: ***“Que para disminuir los inconvenientes administrativos señaladas en el considerando anterior, se hace necesario introducir reformas que permitan la simplificación al mecanismo de retención del Impuesto sobre la Renta y que el monto a retener se aproxime al Impuesto sobre la Renta que corresponde pagar.”***

Se observa claramente que las reformas van encaminadas a disminuir y eliminar los contratiempos existentes como también los costos administrativos; para superar dichos contratiempos, el Estado valoró la simplificación del mecanismo de retención del impuesto sobre la renta,

afectando así el respectivo cálculo como también el re cálculo correspondiente.

Un dato importante a destacar es que, en materia de re cálculo, no es una reforma puesto que anteriormente no existía ninguna tabla que regulara dicho aspecto; en este sentido dicho mecanismo se considera una novedad en el sistema tributario salvadoreño.

La regulación en relación al re cálculo la encontramos en el decreto Ejecutivo número 216 el cual en su considerando I expresa lo siguiente: “Que mediante Decreto Legislativo No. 957, de fecha 14 de diciembre de 2011, publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo No. 393, del 15 del mismo mes y año, se introdujeron reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, entre ellas, la relacionada con la simplificación del mecanismo de retención del Impuesto sobre la Renta de las personas naturales, cuyos ingresos provengan exclusivamente de remuneraciones de carácter permanente, salarios, Sueldos y otros, de tal manera que no están obligados a presentar la declaración, salvo las excepciones legales; en consecuencia, su impuesto será igual a la suma de las retenciones efectuadas de acuerdo a la tabla respectiva;”. Nuevamente, de forma expresa, se muestra la necesidad de simplificar el mecanismo de retención del impuesto sobre la Renta.

Para fundamentar de mayor forma la incorporación de las tablas de re cálculo el considerando II del mismo decreto detalla lo siguiente “Que mediante la introducción de la simplificación al mecanismo de retención del Impuesto sobre la Renta de las personas naturales referidas anteriormente, se disminuirán contratiempos y costos administrativos a los contribuyentes asalariados y a la Administración Tributaria, debido a que no será necesaria

la tramitación y verificación de más de cuatrocientas mil devoluciones;” con dicho considerando se muestra de forma clara el objetivo que tiene El Ministerio de Hacienda de disminuir la cantidad de personas que presenten su liquidación de impuesto sobre la Renta.

El artículo 1 literal f) del decreto 216 regula lo siguiente:

f) Re cálculo de retención:

Para determinar la retención de los meses de junio y diciembre, el agente de retención deberá realizar un re cálculo considerando todas las remuneraciones gravadas acumuladas a dichos meses, sin menoscabo de que hayan sido objeto de retención o no.

No deben considerarse para el re cálculo de la retención las remuneraciones que hayan sido objeto de retención definitiva y las remuneraciones que hayan sido objeto de la retención del 10% que se regula en el Art. 1, literal h), número 1 del presente Decreto.

Para el procedimiento de re cálculo se utilizarán las siguientes tablas de retención:

1) Para el mes de junio (Primer recálculo)

	Remuneraciones gravadas		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 2,925.60	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 2,925.61	\$ 3,857.10	10%	\$ 2,925.60	\$ 104.88
III TRAMO	\$ 3,857.11	\$ 5,494.86	10%	\$ 3,857.10	\$ 196.20
IV TRAMO	\$ 5,494.87	\$ 12,352.02	20%	\$ 5,494.86	\$ 360 00
V TRAMO	\$ 12,352.03	En adelante	30%	\$ 12,352.02	\$ 1,731.42

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

Se debe tomar en cuenta que el recálculo de mes de junio, se realiza con base a las retenciones obtenidas de los salarios recibidos en los meses de enero a mayo. Si la retención, en esos cinco meses, se realizó correctamente, la retención del mes de junio, no sufre ningún cambio; pero si no responde a lo establecido en la tabla respectiva, cambiará para hacer el equilibrio fiscal. Ese equilibrio fiscal evidenciado en el recálculo es el que demandará que la retención del mes de junio sea igual o mayor a la de los meses anteriores. Si la retención fue igual o menor, el contribuyente, estaría recibiendo, en el mes de junio, un monto mayor a la de los meses anteriores.

2) Para el mes de diciembre (Segundo recálculo)

	Remuneraciones gravadas		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 5,851.20	SIN RETENCIÓN		
II TRAMO	\$ 5,851.21	\$ 7,714.20	10%	\$ 5,851.20	\$ 209.76
III TRAMO	\$ 7,714.21	\$ 10,989.72	10%	\$ 7,714.20	\$ 392.40
IV TRAMO	\$ 10,989.73	\$ 24,704.04	20%	\$ 10,989.72	\$ 720.00
V TRAMO	\$ 24,704.05	En adelante	30%	\$ 24,704.04	\$ 3,462.84

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

Para el primer recálculo de retención se acumularán las remuneraciones gravadas obtenidas durante los meses de enero a junio y para el segundo recálculo se acumularán todas las remuneraciones gravadas obtenidas durante el ejercicio o período de imposición.

Al total de retención resultante de la aplicación de la tabla que corresponda se le restará la sumatoria de las mismas efectuadas en los períodos mensuales anteriores, de enero a mayo para el primer recálculo y de enero a noviembre

para el segundo recálculo; la diferencia positiva constituirá el valor a retener en el mes de junio o diciembre, según se trate del primer o segundo recálculo. Si la diferencia es negativa no se retendrá valor alguno.

Cuando exista cambio de patrono o empleador en el ejercicio o período de imposición, el responsable de efectuar el recálculo y la retención respectiva será el último patrono o empleador en el período del recálculo. Para estos efectos el trabajador exigirá a su anterior patrono una constancia de retención de acuerdo a lo establecido en el Art. 1, literal h), número 1) del presente Decreto. El trabajador entregará la constancia a su nuevo patrono, quien considerará las remuneraciones gravadas y las retenciones correspondientes para realizar el recálculo en el mes de junio o diciembre, según el caso.

El mecanismo para regular el re cálculo es el siguiente: Para el caso correspondiente al mes de junio, se deberá sumar todos los ingresos grabables correspondientes de enero a junio; luego de efectuar esa operación se aplicará la tabla de re cálculo correspondiente al mes de junio; el valor que resulte de dicho cálculo es el impuesto respectivo a retener; a continuación se le restará el total de retenciones efectuadas de enero a mayo; si el valor que resulte es positivo, dicho monto es la retención correspondiente al mes de junio; si el resultado es negativo no se procederá a efectuarse ninguna retención.

El procedimiento para el recálculo del mes de diciembre sufre algunas variantes, en primer lugar los ingresos a sumar corresponden de enero a diciembre y se aplica la tabla correspondiente a diciembre; al valor que resulte se le resta todas las retenciones del impuesto a la Renta hasta el mes de noviembre y si el valor es positivo implica que es el impuesto a pagar del

ejercicio fiscal correspondiente pero si el valor es negativo implica que no se le efectuará retención en el mes de diciembre y que además, dicho contribuyente, tiene devolución.

4.4.1- Aplicación del Principio de progresividad

Como se puede observar, para aplicar dicho principio se debe realizar algunos ejercicios utilizando las tablas de recálculo, para luego efectuar el análisis indicado; se iniciará con el recálculo correspondiente al mes de junio, este recálculo, como se ha indicado con anterioridad, corresponderá a los meses de enero a mayo. En ese sentido al realizar el recálculo en el mes de junio se verificará si la tabla fue correctamente aplicada, sino, el cálculo del mes de junio sufrirá alguna variación que ya puede ser que suba la cantidad a retener o queda igual a la de los meses retenidos con anterioridad. Con esa visión, se aplica en el siguiente ejemplo:

TRAMO	EMPLEADO	Meses	Sueldo	AFP	Monto Sujeto a Retención	Renta
I	EMPLEADO 1	Enero	\$ 520.10	\$ 32.51	\$ 487.59	Exento
II	EMPLEADO 2	Febrero	\$ 642.84	\$ 40.18	\$ 602.66	\$ 28.99
III	EMPLEADO 3	Marzo	\$ 915.80	\$ 57.24	\$ 858.56	\$ 54.27
IV	EMPLEADO 4	Abril	\$ 2,058.66	\$ 128.67	\$ 1,929.99	\$ 262.83
V	EMPLEADO 5	Mayo	\$ 5,000.00	\$ 312.50	\$ 4,687.50	\$ 1,077.22
V	EMPLEADO 6	Junio	\$ 8,000.00	\$ 500.00	\$ 7,500.00	\$ 1,920.97
		TOTAL	\$ 17,137.40	\$ 1,071.09	\$ 16,066.31	\$ 3,344.28

Fuente: Equipo de trabajo. Ejercicio aplicado a la tabla.

Al tomar en cuenta los ingresos anteriores es necesario efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta tomando como base el decreto Ejecutivo 75, para realizar el análisis comparativo entre ambos:

TRAMO	EMPLEADO	Meses	Sueldo	AFP	Monto Sujeto a Retención	Renta
I	EMPLEADO 1	Enero	\$ 520.10	\$ 32.51	\$ 487.59	\$ 21.86
II	EMPLEADO 2	Febrero	\$ 642.84	\$ 40.18	\$ 602.66	\$ 42.18
III	EMPLEADO 3	Marzo	\$ 915.80	\$ 57.24	\$ 858.56	\$ 79.33
IV	EMPLEADO 4	Abril	\$ 2,058.66	\$ 128.67	\$ 1,929.99	\$ 236.16
V	EMPLEADO 5	Mayo	\$ 5,000.00	\$ 312.50	\$ 4,687.50	\$ 1,063.41
V	EMPLEADO 6	Junio	\$ 8,000.00	\$ 500.00	\$ 7,500.00	\$ 1,907.16
		TOTAL	\$ 17,137.40	\$ 1,071.09	\$ 16,066.31	\$ 3,350.10

Fuente: Equipo de trabajo. Ejercicio aplicado a la tabla

Si comparamos en cuadro anterior con el siguiente, se observa que existe una diferencia significativa al realizar los cálculos antes de la reforma y después de implementadas las reformas.

Tramo	Monto Sujeto a Retención	Renta Sin Reformas	Renta con Reformas	Diferencia
I	\$ 487.59	\$ 21.86	\$ -	\$ (21.86)
II	\$ 602.66	\$ 42.18	\$ 28.99	\$ (13.19)
III	\$ 858.56	\$ 79.33	\$ 54.27	\$ (25.06)
IV	\$ 1,929.99	\$ 236.16	\$ 262.83	\$ 26.67
V	\$ 4,687.50	\$ 1,063.41	\$ 1,077.22	\$ 13.81
V	\$ 7,500.00	\$ 1,907.16	\$ 1,920.97	\$ 13.81
	\$ 6,066.31	\$ 3,350.10	\$ 3,344.28	\$ 1,071.09

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

En el tramo I al realizar el comparativo antes de la reforma un sujeto con ingresos grabados de \$ 487.59 se le retenía de impuesto \$ 21.86 actualmente con las reformas está exento de pago de impuesto sobre la renta.

Con referencia al tramo II existe también variación a favor del contribuyente dado que antes de la reforma al tener ingresos grabables de \$ 602.66 el impuesto a retener consistía en \$ 42.18, al entrar en vigencia el decreto 216 el impuesto computado es de \$ 28.99 con una disminución de \$ 13.19.

Con relación al tramo III un empleado con ingresos grabados de \$ 858.56, con la anterior tabla, se le retenía como ISR un valor de \$ 79.33; dichos valores al ser calculados con las reformas del año 2011 y aplicadas a partir del 01 de enero del 2012, se convierten en impuesto a retener de \$ 54.27. Como se puede observar, existe una disminución de \$ 25.06 en el valor a retener.

En los tramos IV y V es donde se marca un aumento del impuesto a retener para los contribuyentes de un 1% dato que nos indica que si se aplica el principio de progresividad en las reformas.

4.4.2. Aplicación del Principio de no confiscación

La reforma que establece realizar el re calculo en junio y diciembre de cada año no vulnera el principio de no confiscatoriedad en razón que los primeros tres tramos de la tabla que regula este aspecto disminuye la carga tributaria a los contribuyentes aplicando en ese caso el principio de progresividad, los tramos IV y V sufren una variación la cual aumenta el impuesto a retener a los contribuyentes; pero en ambos casos no existe una apropiación indebida por parte del Estado de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos,

puesto que dicho incremento tiene una variación mínima del 1% por consiguiente dicho principio es aplicado íntegramente.

4.5. Reformas relativas a informar sobre otras retenciones.

La razón por la cual las reformas tributarias contemplan cambios que obligan a los contribuyentes cuyos ingresos provienen exclusivamente de relaciones de dependencia laboral es la simplificación administrativa en la liquidación del impuesto sobre la renta, esto hace a los agentes de retención cumplir con obligaciones que antes de las reformas no tenían, dichas obligaciones están contenidas en el art 65 de LISR el cual expresa lo siguiente:

"Los agentes de retención, a efecto de dar fiel cumplimiento a la aplicación de las retenciones establecidas en el Decreto que contiene las tablas de retención del Impuesto sobre la Renta, deberán cumplir las obligaciones que dicho Decreto regula, las cuales consisten en:

- a) Aplicar las tablas de retención contenidas en el Decreto Ejecutivo respectivo;
- b) Restar al total de las remuneraciones del período el monto de las rentas no gravadas;
- c) Efectuar un recálculo para determinar la retención de los meses de junio y diciembre.

El literal a) obliga a los agentes de retención aplicar las tablas del decreto Ejecutivo 216 y que anterior se han expuesto; además en el literal b) hace referencia a restar por parte del agente de retención el total de las remuneraciones que no son grabadas ejemplo de este tipo de remuneraciones son cuando un empleado tiene dos o más empleos y en los demás se le retuvo renta por lo cual el empleado, solo está obligado como posteriormente se mostrara a presentar al patrono con el cual obtiene

mayores ingresos las constancia respectivas de que se le ha retenido renta, finalmente el literal d) obliga a realizar el recálculo de los meses de junio y diciembre.

Pero no solo el agente de retención tiene obligaciones en virtud del art. 65 LISR también los sujetos de retención deberán cumplir con lo siguiente:

Informar a cada patrono o empleador la existencia de más de un empleo y los montos de las rentas respectivas de cada uno de ellos;

La primera obligación por parte del sujeto de retención establecida en el numeral 1) es “Informar a cada patrono o empleador la existencia de más de un empleo y los montos de las rentas respectivas de cada uno de ellos;” Esta reforma implica que los agentes de retención realizan una función de filtro ya que centraliza los informes que se presentan al Ministerio de Hacienda esto con la finalidad de realizar el recálculo correspondiente.

Otra obligación que surge de dicho artículo en el numeral 2) es lo referente a “Informar a su patrono a cuál de las rentas se le aplicará la retención, en el caso que las rentas obtenidas de los diferentes empleos sean de igual monto;” el legislador en esta reforma parte de un supuesto que puede darse en la practica el cual consiste en que un empleado tenga dos o más empleos y que los salarios que devengue sean de la misma cantidad; en este caso el sujeto de retención es quien decide a cual se le retendrá con base a la tabla de retención y a cual con base del 10% esta obligación está relacionada con lo que establece el decreto ejecutivo 216 que expresa lo siguiente en el Art 1 literal h) 1. Dos o más patronos: “Los contribuyes que realicen trabajo dependiente en un período mensual a más de un empleador o patrono, serán sujetos de retención por las rentas obtenidas por cada empleo o trabajo, aplicando la tabla de retención a las rentas de mayor monto y al resto se les aplicará la retención del diez por ciento (10%) sobre las sumas pagadas o

acreditadas.

Si la suma de las rentas de los diferentes empleos resultare inferior al monto sujeto a retención de acuerdo a las tablas del presente Decreto, no procederá la aplicación de retención alguna por parte de los patronos o empleadores.

Para los efectos de los incisos anteriores, el trabajador deberá informar a cada patrono o empleador la existencia de más de un empleo y los montos de las rentas respectivas de cada uno de ellos. En el caso que las rentas obtenidas de los diferentes empleos sean de igual monto, el trabajador informará a su patrono a cuál de las rentas se le aplicará la retención con base a las tablas de retención y a cuáles la retención del diez por ciento (10%). El trabajador informará lo anterior en el mes de enero de cada año y en caso de haberse efectuado cambios en las remuneraciones dentro de los quince días hábiles siguientes a dichos cambios.”

Para ejemplificar de mejor forma lo anterior se ilustrara de la forma siguiente; Ernesto Díaz trabaja para la empresa El Refugio S.A de C.V con un ingreso mensual de \$ 650.00 y también es empleado de empresa Luna y Sol S.A de C.V con un salario de \$ 650.00, como se puede observar en ambos empleos sus ingresos son iguales por lo cual la ley le obliga a informar a uno de los dos patronos a cual se le aplicara las tablas de retención y a cual el 10% , en este ejemplo las tablas se le aplicaran a los ingresos que obtenga provenientes de El Refugio S.A de C.V y el 10% a los ingresos provenientes de la empresa Luna Y Sol S.A de C.V.

La tercera obligación la establece el numeral 3) consiste en ***“exigir a su anterior patrono la emisión y entrega de una constancia de retención de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 145 del Código Tributario, para ser***

entregada a su nuevo patrono.” Esta obligación es de carácter informativo y se incluye con la intención de efectuar el recálculo con los datos correctos agregando todas las retenciones efectuadas.

4.5.1. Aplicación del Principio de Progresividad

Con relación a las reformas relativas a informar sobre otras retenciones y la aplicación del principio de progresividad, dicho principio, a simple vista, no se vulnerado en ningún aspecto puesto que este tipo de reformas son de carácter informativo y no afecta la base imponible ni el cálculo del impuesto sobre la renta. Cuando se dice a simple vista se hace referencia a que al realizar un análisis exhaustivo de la aplicabilidad del principio, se observa que en donde se vulneran los derecho es en los tramos III y IV que es donde recae la mayor carga impositiva.

4.5.2. Aplicación del Principio de no confiscación

En fundamental señalar que con relación a la obligación de informar sobre otras retenciones se vuelve importante el principio de no confiscación puesto que al informar al patrono sobre otras retenciones el sujeto de retención marca una línea de protección para su renta obtenía y evita una doble tributación sobre el mismo hecho generador del impuesto, lo que permite que se le retenga solo el impuesto correspondiente a cada una de las rentas que obtiene sin que se le afecte su patrimonio de forma ilegal tal es el caso de un sujeto que tenga dos empleos y por no informar a los respectivos patronos a ambos ingresos se le aplique las tablas de retención reguladas en el decreto Ejecutivo 265 que puede generar una mayor retención o por el contrario se le aplique a ambos el 10%.

4.6. Cálculo del Impuesto sobre la renta antes de las reformas del año 2011.

Para efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta antes de las reformas de dicho impuesto en el 2011, se debe de tomar en cuenta que no existían tablas de recálculo por lo cual para efectuar la liquidación del impuesto y su correspondiente pago se tomaba en cuenta el art. 37 cuyo epígrafe dice lo siguiente:” Tabla para cálculo del impuesto de personas naturales.” Dicha tabla fueron aprobadas por el órgano legislativo el 18 de diciembre de 1991 y publicada en el diario oficial el 21 de diciembre del mismo año.

4.6.1. Tabla de imposición y cálculo del impuesto sobre la renta antes de las reformas del año 2011.

Si la renta neta o imponible es:

El impuesto será de:

DESDE

HASTA

¢ 0.00	¢ 22,000.00	EXENTO
\$ 0.00	\$ 2,514.29	
¢ 22,000.01	¢ 80,000.00	10% sobre el exceso de ¢ 22,000.00 (\$2,514.29) más ¢ 500.00 (\$ 57.14)
\$ 2,514.29	\$ 9,142.86	
¢ 80,000.01	¢ 200,000.00	20% sobre el exceso de ¢ 80,000.00 (\$9,142.86) más ¢ 6,300.00 (\$ 720.00)
\$ 9,142.86	\$ 22,857.14	
¢ 200.000.01	En adelante	30% sobre el exceso de ¢ 200,000.00 (\$22,857.14) más ¢ 30,000.00 (\$ 3,462.86)

Decreto Legislativo N0. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta

Con base a la tabla anterior se realizaba el cálculo del impuesto a las personas naturales, dicha tabla regulaba el impuesto a liquidar de todo un

ejercicio fiscal que en El Salvador inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre.

4.7. Cálculo del impuesto sobre la renta después de las reformas del año 2011.

Con relación al cálculo del impuesto sobre la renta después de las reformas efectuadas en diciembre del año 2011 y aplicadas a partir de 01 de enero de 2011, la principal reforma realizada y que genera grandes expectativas al contribuyente, consiste en sustituir la tabla de cálculo del impuesto regulada en el art 37 de LISR; en la actualidad el epígrafe de dicho artículo expresa lo siguiente: “Cálculo del impuesto de personas naturales, sucesiones y fideicomisos.” Dicha tabla aumenta el techo en relación a la base exenta como también disminuye el impuesto en los tramos I, II, III de igual forma aumenta el impuesto en los tramos IV, y V.

4.7.1. Tabla de imposición y cálculo del impuesto sobre la renta después de las reformas del año 2011.

Después de las reformas de diciembre del año 2011 la tabla para efectuar el cálculo del impuesto regula lo siguiente:

	RENDA NETA O IMPONIBLE		% A APLICAR	SOBRE EL EXCESO DE:	MAS CUOTA FIJA DE:
	DESDE	HASTA			
I TRAMO	\$ 0.01	\$ 4,064.00	EXENTO		
II TRAMO	\$ 4,064.01	\$ 9,142.86	10%	\$ 4,064.00	\$ 212.12
III TRAMO	\$ 9,142.87	\$ 22,857.14	20%	\$ 9,142.86	\$ 720.00
IV TRAMO	\$ 22,857.15	EN ADELANTE	30%	\$ 22,857.14	\$ 3,462.86

Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

En este punto no hay que confundir la tabla de recálculo del mes de diciembre con la tabla de cálculo que anteriormente se a presentado, para ello se debe de tomar en cuenta que la tabla de recálculo es obligación su aplicación por parte del agente de retención y en el caso de la tabla de cálculo es el contribuyente quien la aplica al momento de elaborar la declaración del impuesto sobre la renta.

4.8. Análisis comparativo de las tablas de imposición y cálculo antes y después de las reformas del año 2011.

Al realizar un análisis de ambas tablas es necesario identificar la estructura de ambas para poder comprender la implicación que tienen, en esencia, las tablas en referencia, se dividen en dos partes: la primera tabla consiste en la Renta neta o imponible y, la segunda en el cálculo del impuesto.

Como se puede observar, la tabla de imposición y cálculo vigente hasta diciembre de 2011 comprendía IV tramos y con la reforma se agrega un tramo más por lo cual consta de V.

En primer lugar se muestra lo referente a la imposición del impuesto:

Renta Neta o Imponible Sin Reformas			Renta Neta o Imponible con Reformas	
TRAMO	DESDE	HASTA	DESDE	HASTA
I	\$0.00	\$2,514.29	\$0.01	\$4,064.00
II	\$2,514.29	\$9,142.86	\$4,064.01	\$9,142.86
III	\$9,142.86	\$22,857.14	\$9,142.87	\$22,857.14
IV	\$22,857.15	En adelante	\$22,857.15	En adelante

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

NUMERO DE TRAMO	DIFERENCIA EN MONTO	DIFERENCIA EN PORCENTAJE
TRAMO		
I	\$1,549.71	0.62%
II	\$1,549.72	0.62%
III	\$0.00	0.00%
IV	\$0.00	0.00%

Fuente: DGII. Ministerio de Hacienda. Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

Es interesante realizar estas comparaciones porque obligan a los contribuyentes a realizar una lectura apropiada de las reformas, esto para identificar qué tan reales resultan para todos los contribuyentes en general.

Como se observa en los tramos I y II sufren cambios significativos puesto que en el tramo primero la base exenta se eleva en un 62% pasa a ser de \$ 2,514.29 a \$ 4,064.00, el tramo antes de la reforma establecía la base imponible desde \$ 2,514.29 y luego al ser reformada dicha tabla se incrementa a \$ 4,064.01; un incremento del 62%; los tramos III y IV no sufren cambio alguno en relación a la base sobre la cual se calcula el impuesto.

Se puede observar que son significativos los cambios para las contribuyentes de quienes sus ingresos no superan los \$ 4.064.00. El cambio significativo al que se hace referencia es que quedan exentos del pago del impuesto, lo cual vuelve nuestro sistema fiscal más progresivo; sin embargo, al no sufrir cambios los tramos III y IV y, realizado el análisis, el contribuyente que cae en esos rangos no ve aplicado el principio de progresividad.

En segundo lugar se muestra lo referente al cálculo del impuesto:

SIN REFORMAS				
Renta Neta o Imponible			Cálculo del impuesto Sobre la Renta	DIFERENCIA EN PORCENTAJE
TRAMO	DESDE	HASTA		
I	\$ 0.00	\$ 2,514.29	EXENTO	0.62%
II	\$ 2,514.29	\$ 9,142.86	10% sobre el exceso de \$2,514.29 más \$ 57.14	0.62%
III	\$ 9,142.86	\$ 22,857.14	20% sobre el exceso de \$9,142.86 más \$ 20.00	0.00%
IV	\$ 22,857.15	En adelante	30% sobre el exceso de \$22,857.14 más \$ 3,462.86	0.00%

Decreto Legislativo NO. 75, del 21 de diciembre de 1991. Diario Oficial No. 1, Tomo No. 314, del 06 de enero de 1992. Tabla de Retención del Impuesto sobre la Renta

CON REFORMAS				
Renta Neta o Imponible			DIFERENCIA EN MONTO	DIFERENCIA EN PORCENTAJE
TRAMO	DESDE	HASTA		
I	\$ 0.01	\$ 4,064.00	EXENTO	0.62%
II	\$ 4,064.01	\$ 9,142.86	10% sobre el exceso de \$ 4,064.00 más \$ 12.12	0.62%
III	\$ 9,142.87	\$ 22,857.14	20% sobre el exceso de \$9,142.86 más \$ 20.00	0.00%
IV	\$ 22,857.15	En adelante	30% sobre el exceso de \$22,857.14 más \$ 3,462.86	0.00%

Decreto Legislativo No. 957, 14 diciembre 2011. Diario Oficial No. 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011, San Salvador

En esencia se muestra que los tramos que sufren variación al realizar los cálculos del impuesto sobre la renta son el I y II los cuales se ven afectados en un 62% a favor del contribuyente ya que se eleva la parte exenta en el primer tramo y en el segundo el techo de la base imponible se eleva un 62% provocando una disminución significativa en el pago del impuesto para los

contribuyentes asalariados cuyos ingresos no exceden de \$ 9,142.86 aplicando directamente el principio de progresividad.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1. Conclusiones.

5.1.1. Con relación a las reformas del Impuesto sobre la Renta efectuadas en diciembre del año 2011 y que entraron en vigencia a partir del 01 de enero del año 2012, se concluye que los principales cambios que sufrieron en materia de imposición y cálculo del Impuesto, se fundamenta en las reformas al numeral séptimo del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo referente a la obligación de presentar liquidación del impuesto para las personas cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios; El valor del impuesto antes de la reforma era de \$ 5,514.29; con la reforma y para cumplir con la obligación impositiva debe contar en sus ingresos, con un mínimo de \$ 9,100.00, en el período fiscal correspondiente.

5.1.2. El Artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a la obligación de presentar liquidación del impuesto para las personas con rentas diversas. Antes de las reformas estaban obligadas cuando evidenciaban un ingreso superior a & 50.000.00 (cuyo equivalente en dólares es de \$ 5,514.29). Al entrar en vigencia la reforma a dicho artículo, las personas obligadas a presentar la liquidación correspondiente son aquellas que tienen ingresos mayores a \$ 60.000.00.

5.1.3. Se concluye que el Principio de Progresividad realiza una función importante ya que garantiza que, al aplicar las reformas sobre la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta, tanto para personas naturales cuyos ingresos son exclusivamente obtenidos de salarios como aquellas, cuyos

ingresos provienen de rentas diversas, las personas que obtienen mayores rentas son las que aporten más ingresos a la Hacienda Pública; sin embargo, lo anterior solamente se evidencia en el Tramo I y II tanto en la Tabla de Retención como en la Tabla del Cálculo, no observándose la aplicación del principio de progresividad a partir del Tramo III de dichas tablas.

5.1.4 Se concluye que el Principio de no confiscación no es respetado tanto en las reformas relacionadas a la imposición como al cálculo sobre la renta. En toda la reforma se observa que existe un incremento en el pago del impuesto sobre la renta, a partir de ingresos de \$ 9,142.87 (tramo III de la Tabla del cálculo del impuesto sobre la renta), dicho incremento no es proporcional a las rentas obtenidas por cada contribuyente ya que el impuesto sobrepasa el 30% de los ingresos obtenidos por los contribuyentes localizados a partir del Tramo III.

5.2- Recomendaciones.

5.2.1. Dada la importancia que tiene la aplicación de los principios constitucionales de progresividad y de no confiscación en la imposición y cálculo del impuesto sobre la renta se recomienda al órgano ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda que modifique las tablas de cálculo del impuesto sobre la renta reguladas en el decreto ejecutivo 216, para personas naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salario, sueldo y de rentas diversas, puesto que actualmente a pesar de las reformas se vulneran ambos principios.

5.2.2 Así mismo se recomienda a la Administración Tributaria crear un método eficaz y adecuado que pueda medir de forma práctica si se cumple o

no el principio de no confiscación, dado que dicho principio se vuelve complejo su aplicación puesto que en la actualidad no hay un sistema que identifique directamente todos los elementos que debe de tener un impuesto para que no se considere confiscatorio.

5.2.3. A los contribuyentes se les recomienda hacer uso de todos los medios legales reconocidos en nuestro país para hacer valer su derecho a la propiedad privada reconocida en nuestra constitución. Los contribuyentes deben preocuparse por informarse de todas las reformas tributarias implementadas por el fisco para que así puedan estar en la capacidad para hacer cumplir los derechos que la constitución les otorga en cuanto proteger su patrimonio.

GLOSARIO.

1. Base Imponible: Monto sobre el cual, se genera el impuesto.
2. Cálculo del impuesto: procedimiento mediante el cual se obtiene el valor del impuesto a retener.
3. Ejercicio Fiscal: período correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, en el cual se generan obligaciones y derechos en materia tributaria.
4. Hecho Generador: Supuesto que la Ley establece que, al cumplirse, genera la obligación tributaria.
5. Monto Gravado: monto sobre el cual se calcula el Impuesto a imponer y retener.
6. Recálculo: Procedimiento efectuado en los meses de junio y diciembre de cada año, con el fin de establecer el cálculo exacto del Impuesto sobre la Renta de cada contribuyente al que se le realizó retención del Impuesto sobre la Renta.
7. Renta Neta: Total del ingreso resultante de efectuarle las deducciones que la Ley establece.
8. Retención: Valor que percibe el Estado en concepto de Impuesto sobre la Renta a pagar por parte del contribuyente.
9. Sujeto Activo: Dentro de la relación jurídica tributaria es el Estado por medio o representado por la Administración Tributaria (llámese, en este caso, Ministerio de Hacienda).
10. Sujeto Pasivo: Dentro de la relación jurídica tributaria, es el obligado al pago del Impuesto sobre la Renta; en este caso, es el contribuyente, específicamente para este trabajo, es la persona natural quien ha sido sujeto de retención.

BIBLIOGRAFÍA.

LIBROS.

ALBERDI, Juan. *“Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”*. Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954.

AMOROS RICA, Narciso, *Derecho Tributario, 2º edición, Editorial de Derecho Financiero: Madrid. 1971.*

ASOREY, Rubén O. *Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario Volumen 1.* Editorial Astrea, s.e., Buenos Aires, 2003.

AYALA GUEVARA, Mario Leoncio. *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña.* Editorial Universitaria, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1978.

.BUCHANAN, James. *La Hacienda Pública en un proceso democrático.* Traducción del inglés por: José R. Álvarez Rendueles y Manuel Olleros Izar. Edición española, Aguilar ediciones, Madrid, 1973.

CARDENAL, Rodolfo. *Manual de Historia de Centroamérica.* Primera edición. UCA Editores. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador, 1996.

CAZORLA, PRIETO, Luis Madrid. *Los principios Constitucionales Financieros en el nuevo orden jurídico” en la Constitución Española y las Fuentes del Derecho,* Madrid 1979, Vol. I.

ESPINOSA, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario, Primera Parte*, Segunda Edición, Córdoba: Advocatus, 2004.

LAPATZA, J. *Curso de Derecho Financiero Español*". 13ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. *"Derecho Financiero"*, Edit. De Palma. Buenos Aires 1973. V. I,

JARACH, Dino. *"Curso Superior de Derecho Tributario"*. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros. *Manual de Derecho Financiero*. 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. San Salvador, 1993.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica*. Traducción y presentación. Luis Díez-Picazo, Editorial Civitas, Madrid, 1997.

MAGAÑA, Álvaro, *Derecho Constitucional Tributario: el principio de legalidad*. Tomo V, 1ª Edición, Talleres Gráficos UCA, 1993.

MARTIN QUERALT, Juan. *Derecho Tributario*, Edit. Aranzadi. Decimocuarta Edición,

MARTIN, José María. *"Derecho Tributario General"*, 2ª Edición, actualizada, Ediciones Depalma Buenos Aires 1995.

PÉREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

PÉREZ ROYO, F. *"Derecho Financiero y Tributario: Parte General"*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

RODRÍGUEZ MELÉNDEZ, 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.

SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”.* 9ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991.

VALDÉS COSTA, R. *“Curso de Derecho Tributario: Tomo I”.* 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970.

TESIS.

ALEMAN BRIZUELA. *El impacto de la Política Fiscal en la redistribución del ingreso en El Salvador en el año 2002.* Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciada en economía. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, San Salvador, agosto de 2004.

AYALA GARCÍA, José Luis. *“Instrucción al Derecho Tributario Salvador” previa a la opción de Título de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales.* Universidad El Salvador, Diciembre de 1968, San Salvador, El Salvador.

BENITEZ PERLA, Juan Carlos. *El impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios IVA consideraciones en torno a su clasificación y a los Hechos Generadores”.* Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad Dr. José Matías Delgado. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales” Pbro. Y Dr. Isidro Menéndez”. San Salvador, Diciembre de 1993

CALIX ORTEZ, José Roberto. *“La situación actual de los principios tributarios de igualdad, legalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, respecto de la multa contenido en los artículos 8 literal N. 11 inciso segundo de la Ley Especial para sancionar infracciones aduaneras, y cómo impacta su aplicación en el crecimiento y desarrollo económico del sector de importadores Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. San Salvador. 2009. de vehículos usados: 200-2005”.* Trabajo de investigación para obtener el grado y título de Licenciado en

ESCALANTE, Carlos. *Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta.* Tesis previa a la opción del grado de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador. San Salvador 1966.

MENDOZA ORANTES, Ricardo Alberto. *Las Sociedades Anónimas en la Ley del Impuesto sobre la Renta”.* Tesis Profesional para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad “Dr. José Matías Delgado”. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales “Pbro. Y Dr. Isidro Menéndez”, San Salvador, Noviembre. 1986.

ORTIZ ALFARO, Luis Fernando, RAMIREZ, Elías Anabel, PALACIOS CIDEOS, Norma Lissette. *Eficacia de los principios en el derecho tributario Salvadoreño.* Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El salvador, San Salvador, El Salvador, 2010.

POZAS HENRÍQUEZ, Edith. *“El Impuesto sobre la Renta, historia, Hecho generador y procedimiento”.* Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas “UCA”, San Salvador, El Salvador, 1993.pp.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República de El Salvador, Título V, Orden Económico, San Salvador, 1983.

CODIGO TRIBUTARIO,

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,

REFORMAS AL CODIGO TRIBUTARIO, D.L N° 957 del 14 de diciembre de 2011, D.O. N° 235, Tomo 393, del 15 de diciembre de 2011

REFORMA DECRETO EJECUTIVO 75, D.E. N° 216 , del 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, Tomo 393, del 22 de diciembre 2011.

JURISPRUDENCIA

MENDOZA ORANTES, Ricardo Alberto. *Jurisprudencia Tributaria Salvadoreña.* S.e., s.e, s.f., San Salvador.

OTRAS FUENTES

Decreto Ejecutivo No. 75 referido a las tablas de imposición y cálculo del Impuesto sobre la Renta, 21 de diciembre de 1991.

Decreto Ejecutivo No. 75 referido a las tablas de imposición y cálculo del Impuesto sobre la Renta, 21 de diciembre de 1991.

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1915

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1916

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1951

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1963

Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1991

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador. Año 1915.

REVISTAS

Departamento de Economía UCA. “*Análisis de la coyuntura económica primer semestre del 2003*”, ECA 657-658 (Julio-Agosto 2003).

ESCOBAR MELHADO, Rolando. *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala.* Documento preliminar. Guatemala, julio 2004.

GAGGERO, Jorge. *La Progresividad Tributaria, Su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente).* Documento de Trabajo N° 23 - Diciembre de 2008. CEFIDAR.

DICCIONARIOS

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II C-D, 12ª edición, revisada, actualizada y ampliada por Luis Alcalá-Zamora y Castillo. Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1979, pp. 598 y 618.

OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 32ª edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Editorial Eliasta Buenos Aires, 2006.

PÁGINA WEB

Laboratorio Virtual. Facultad de Contaduría. Universidad Libre Bogotá, Colombia. <http://www.geocities.ws/paconta/tribu/oritribu/.htm>

CARUCI, Rubén. Origen de los Tributos.
<http://es.scribd.com/doc/57623255/irigen-de-los-tributos>.

MOSCOSO G., Juan Carlos. El rincón Tributario.
<http://elrincóntributario.blogspot.com/2010/10/la-historia-de-los-impuestos.html>.