

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2013
PLAN DE ESTUDIOS 2007**



TEMA

**LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

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

**PRESENTADO POR
CASTRO IZQUIERDO, NELSON ANTONIO
LOPEZ ORANTES, ANA DEMY**

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

CIUDAD UNIVERSITARIA, AGOSTO 2013

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO SALVADOR CASTILLO ALFARO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

DRA. ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA
SECRETARÍA GENERAL

LIC. 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

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA
DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ
DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTO

A DIOS TODO PODEROSO Y A LA SANTISIMA VIRGEN MARIA

Por haberme permitido culminar mis estudios, por darme la fuerza, la sabiduría, paciencia y determinación necesaria para afrontar cualquier tipo de obstáculo que surgió durante toda mi carrera y a los que dedico principalmente mis logros por darme todo lo que poseo.

A MIS PADRES

GLORIA ISABEL IZQUIERDO DERAS, por su apoyo incondicional durante toda la carrera por haberme dado palabras de aliento en las buenas y malas que afronte, además por todos los sacrificios que hizo durante mi carrera.

HECTOR NAPOLEON CASTRO, por todo su apoyo brindado a lo largo de la carrera y haberme inculcado principios para tener la determinación y coraje de que todo lo bueno siempre cuesta y nada es fácil.

A TODOS MIS FAMILIARES

Que de muchas formas me manifestaron sus muestras de motivación y apoyo incondicional durante toda mi carrera.

A MIS AMIGOS Y AMIGAS

Por todos los momentos, en los cuales estuvieron presentes y demostraron de una u otra forma su apoyo, motivación cuando las cosas parecían difíciles, que afrontamos día a día, a lo largo de la carrera.

Al Licenciado **SAMUEL MERINO GONZALEZ**, por ser nuestro asesor que nos brindo su tiempo con mucho carisma, dedicación y sobre todo por habernos guiado a lo largo de nuestra investigación que nos condujo al éxito muchas gracias y que Dios lo bendiga,

NELSON ANTONIO CASTRO IZQUIERDO

AGRADECIMIENTOS

Principalmente a **Dios todo poderoso** que me permitió poder culminar con éxito mis estudios a pesar de las grandes adversidades, por ser mi guía, por estar ahí siempre que lo he necesitado, por permitirme aprender de los errores y por los conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera, siempre le estaré infinitamente agradecida por las bendiciones que me ha dado.

A mi querida madre **Ana Delmy Orantes de López** por su amor y apoyo incondicional, por sus esfuerzos, porque nunca se dio por vencida ante ninguna adversidad, por su comprensión, por ser un ejemplo para mí, gracias a ella he podido culminar con éxitos mis estudios.

A mis queridas hermanas **Mayra Leonor López Orantes** a quien también debo mis estudios, gracias por ser tan linda conmigo y por ser un buen ejemplo para mí y a **Jasmín Yamileth López Orantes** quien a pesar de ser la más pequeña me ha demostrado que en la vida se lucha para conseguir lo que queremos, gracias por tu comprensión y amistad porque más que una hermana eres mi amiga.

A mi querido primo **Daniel Alejandro Delgado** que es como mi hermanito gracias también, y a mi familiares que de alguna u otra forma me apoyaron en especial a mi abuelo **Daniel Delgado Hernández** Gracias.

A mi compañero de tesis **Nelson** muchas gracias por ser una persona comprensible y ser un gran apoyo para mí en las adversidades de este trabajo final, muchísimas gracias buen amigo.

A las amistades por estar ahí cuando más lo necesitaba, por todos los momentos buenos y malos a lo largo de esta carrera.

A nuestro querido asesor de tesis **Licenciado Samuel Merino**, gracias por guiarnos en este trabajo final y por ser un buen ejemplo de que el éxito se puede lograr con fe, esfuerzo y sin perder la humildad, muchas gracias que dios lo bendiga.

Ana Demy López Orantes

TEMA	ÍNDICE	PÁG.
INTRODUCCION.....		i-ii
ABREVIATURAS.....		iii
CAPITULO I		
BOSQUEJO DEL TRABAJO “LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”		
1.1 OBJETO DE ESTUDIO.....		1
1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA		
1.2.1 SITUACIÓN DEL PROBLEMA		
1.2.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA		
1.3 DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....		2
1.3.1 DELIMITACIÓN ESPACIAL		
1.3.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL		
1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....		3
1.5 OBJETIVOS		
1.5.1 OBJETIVO GENERAL.....		4
1.5.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS		
1.6 MARCO CONCEPTUAL.....		5
1.6.1 DEFINICIÓN DE EXENCIÓN TRIBUTARIA.....		7
1.6.2 PERSPECTIVA HISTORICA.....		9
1.7 MARCO JURIDICO.....		12
CAPITULO II		
ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
2.1 HISTORIA DE LA RENTA A NIVEL MUNDIAL.....		14
2.2 ANTIGÜEDAD.....		20
2.3 HISTORIA DE LA RENTA A NIVEL NACIONAL.....		21

2.4 LEY DE 1915.....	25
2.5 LEY DE 1916.....	26
2.6 LEY DE 1951.....	28
2.7 DECRETO NUMERO 300.....	33
2.8 LEY DE 1961.....	34
2.9 LEY DE 1963.....	35
2.10 LEY DE 1992.....	36
2.11 REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	37
2.12 NUEVAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	38
CAPITULO III	
EXENCIONES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
3.1 HECHO GENERADOR.....	41
3.2 CARACTERISTICAS.....	42
3.3 TIPOS DE RENTA	
3.3.1 RENTA OBTENIDA.....	43
3.3.2 RENTAS PROVENIENTES DE LOS TÍTULOS VALORES.....	44
3.3.3 RENTAS DE USUFRUCTO LEGAL.....	45
3.3.4 RENTAS DE HEREDEROS	
3.3.5 RENTA DE SOCIOS O ACCIONISTAS.....	46
3.3.6 RENTAS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS.....	47
3.3.7 RENTA NETA.....	48
3.3.8 RENTA PRESUNTA POR INTERESES.....	49
3.4 GENERALIDADES DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS	
3.4.1 ¿QUÉ ES LA EXENCION?	50
3.4.2 DEFINICION.....	51
3.4.2.1 TEORIA JURIDICA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA	
3.4.2.2 CONCEPTO DE EXENCIÓN TRIBUTARIA.....	55
3.5 LAS EXENCIONES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES.....	56
3.5.1 EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS.....	57
3.6 ÁMBITO DE LA EXENCIÓN EN EL DERECHO.....	59

3.7 CLASES DE EXENCIONES.....	60
3.7.1 EXENCIONES SUBJETIVAS	
3.7.2 EXENCIONES OBJETIVAS.....	61
3.7.3 EXENCIONES PERMANENTES Y TEMPORALES	
3.7.4 EXENCIONES TOTALES Y PARCIALES	
3.7.5 EXENCIONES ABSOLUTAS	
3.7.6 EXENCIONES RELATIVAS.....	62
3.7.7 EXENCIONES ECONOMICAS	
3.7.8 EXENCIONES DISTRIBUTIVAS	
3.7.9 EXENCIONES CON FINES SOCIALES	
3.7.10 EXENCIONES ATÍPICAS.....	63
3.8 CARACTERÍSTICAS DE LAS EXENCIONES.....	65
3.9 ¿EN QUÉ CONSISTE LA EXENCIÓN FISCAL Y CUÁL ES SU JUSTIFICACIÓN?	66
3.10 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
3.10.1 PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD	
3.10.2 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD	
3.10.3 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	67
3.10.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	
3.10.5 PRINCIPIO DE JUSTICIA IMPOSITIVA	
3.10.6 PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	68
3.10.7 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	70
3.10.7.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	
3.10.7.2 CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	71
3.10.7.3 OTRAS CONSIDERACIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	75
3.10.7.4 RELACION CON OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	78
3.10.8 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	80
3.10.8.1 ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN.....	82

3.10.8.2 LA EXENCION COMO LÍMITE AL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	83
3.11 INTERPRETACIÓN DE LAS EXENCIONES.....	89
3.12 JUSTIFICACION DE LAS EXENCIONES O BENEFICIOS FISCALES ...	90
CAPITULO IV	
LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS A PARTIR DE LA REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA MEDIANTE EL DECRETO 957.....	
	95
4.1 ¿QUÉ INGRESOS ESTÁN EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO?	97
4.2 DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS DIRECTOS E IMPUESTOS INDIRECTOS.....	103
4.3 SUJETOS A QUIENES SE LES APLICA LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS.....	104
4.4 PERSONAS NATURALES	
4.5 PERSONAS JURIDICAS	
4.6 PERSONAS NO OBLIGADAS A PRESENTAR DECLARACIÓN.....	105
4.7 ZONAS FRANCAS.....	107
4.8 SUPUESTOS Y CASOS PARA APLICAR LAS EXENCIONES.....	108
4.9 APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES.....	109
4.10 EXCEPCION A SALARIO MENOR A \$ 503.00.....	110
4.11 RETENCIONES SOBRE DIVIDENDOS.....	111
4.12 DIFERENCIA ENTRE UNA RENTA EXENTA Y UNA RENTA NO GRAVADA.....	113
4.13 ¿CÓMO SE DETERMINA LA RENTA NETA O RENTA GRAVADA?	114
4.14 RENTA NO GRAVADA.....	115
4.15 CASOS PRACTICOS.....	122
CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
5.1 CONCLUSIONES.....	123
5.2 RECOMENDACIONES.....	124
BIBLIOGRAFIA.....	128
ANEXOS.....	135

INTRODUCCIÓN

La presente investigación de carácter jurídico trata sobre la importancia del estudio de las exenciones tributarias reguladas en el Código Tributario y que se enmarcan dentro de la Ley del impuesto sobre la Renta puesto que esta determina que sujetos quedan exentos de renta generando así un beneficio fiscal que permite un mayor crecimiento económico, social, y cultural en nuestro país.

Las exenciones son las dispensas legales que se le otorgan a ciertos sujetos de la relación tributaria entre los que están las instituciones municipales a las que se les brinda beneficios como por ejemplo quedando a criterio de estas conceder beneficios fiscales como lo es no gravándolos con renta proyectos de carácter social que favorecerán a la comunidad de dicho municipio así mismo quedan exentos de renta los funcionarios de la asamblea legislativa cuando realizan viajes o misiones especiales a países amigos más algunos impuestos sobre la transferencia de bienes muebles siempre y cuando no sea entre vivos.

En la estructura capitular primeramente en el **CAPITULO UNO** trata de manera introductoria del planteamiento del problema de la presente investigación, la justificación de la misma y los objetivos a los que se pretende llegar con dicha investigación jurídica, doctrinaria y jurisprudencial; **CAPITULO DOS** referido a los antecedentes históricos de la ley del impuesto sobre la renta en los que se hace referencia al derecho comparado como surgió este impuesto en otros países, seguidamente se realizara un análisis de las diferentes leyes del impuesto sobre la renta en el país, cuales fueron sus orígenes y de los cambios que estas han presentado a lo largo de la

historia en el país; en el **CAPITULO TRES** se desglosaran las definiciones doctrinarias y conceptuales que brindan los diversos autores del derecho tributario en lo que a exenciones tributarias se refiere siguiendo con los Principios Constitucionales del Derecho Financiero aplicados a las exenciones; el **CAPITULO CUATRO** se desarrollara el tema de las exenciones tributarias a partir de la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mediante el Decreto 957 en donde a manera introductoria se hablara del porqué de dicha reforma, los sujetos a los cuales se les aplica y se detallaran que ventajas y desventajas traen consigo la aplicación de dichas reformas.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
Cn	Constitución de la República
DGII	Dirección General de impuestos Internos
ICEFI	Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales
APRA	Ajuste de precios para reducir la inflación y reactivar la economía
D.L.	Decreto Legislativo.
D.O.	Diario Oficial.

CAPITULO I
**BOSQUEJO DEL TRABAJO “LAS EXENCIONES TRIBUTARIARIAS EN
EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

1.1 OBJETO DE ESTUDIO.

El Presente Trabajo de Investigación tiene como objeto de estudio, las exenciones Tributarias en el marco de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, su aplicación y la forma que nuestra Legislación lo regula.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

1.2.1. SITUACIÓN DEL PROBLEMA:

Las exenciones tributarias se reflejan en la Legislación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el fin de minimizar los impuestos sobre la renta en algunas empresas que cumplen los requisitos que se establecen para ello. No todas las empresas tienen este beneficio, ya que no todas cumplen los requisitos que establece dicha ley.

Es por ello que a partir de lo anterior, se plantea la interrogante siguiente:
¿Es una obligación la exención Tributaria, para todas las empresas, de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según las reformas que esta ha tenido?

1.2.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.

¿En qué medida las reformas del 14 de diciembre del 2011 Decreto Legislativo 957 inciden en la ley del impuesto sobre la renta y se enmarcan dentro de las exenciones tributarias?

1.3 DELIMITACION DE LA INVESTIGACION

1.3.1. DELIMITACIÓN ESPACIAL:

La presente investigación se realizará en todo el territorio de El Salvador.¹, en virtud de que la normativa a estudiar se aplica en dicho espacio.

1.3.2. DELIMITACIÓN TEMPORAL:

La investigación se llevará a cabo en un espacio temporal comprendido desde el 20 de febrero de dos mil trece, hasta agosto de dos mil trece, año para el cual pretendemos haber terminado nuestra tesis de grado.

1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

La importancia de investigar el tema, **“En qué medida la reforma del 14 de diciembre del 2011 Decreto Legislativo 957 inciden en la Ley del impuesto sobre la renta y se en marcan dentro de las exenciones tributarias”**. Resulta del estudio de los alcances que han sido generados por el hecho de reformar dicha ley; ya que si una ley sufre este tipo de

¹ Art. 84 de la Constitución de la República de 1983, el cual establece: El territorio de la República sobre el cual El Salvador ejerce jurisdicción y soberanía es irreductible y además de la parte continental, comprende: El territorio insular integrado por las islas, islotes y cayos que enumera la Sentencia de la Corte de Justicia Centroamericana, pronunciada el 9 de marzo de 1917 y que además le corresponden, conforme a otras fuentes del Derecho Internacional; igualmente otras islas, islotes y cayos que también le corresponden conforme al derecho internacional. Las aguas territoriales y en comunidad del Golfo de Fonseca, el cual es una bahía histórica con caracteres de mar cerrado, cuyo régimen está determinado por el derecho internacional y por la sentencia mencionada en el inciso anterior. El espacio aéreo, el subsuelo y la plataforma continental e insular correspondiente; y además, El Salvador ejerce soberanía y jurisdicción sobre el mar, el subsuelo y el lecho marino hasta una distancia de 200 millas marinas contadas desde la línea de más baja marea, todo de conformidad a las regulaciones del derecho internacional.

proceso trae con sigo nuevos alcances y propuestas enfocadas a resolver las necesidades sociales presentadas en la actualidad.

Como se ha desarrollado en la investigación, específicamente las reformas realizadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformas que (enfocadas en la intensión del legislador) pretenden no gravar con impuestos, generando así ciertos beneficios fiscales², para la sociedad en general así como también que da a criterio de Instituciones Oficiales del Estado y de las municipalidades el de no gravar con renta ciertas actividades de carácter social.

Para una mejor comprensión en la investigación se analizarán los principios de capacidad contributiva y de generalidad, dichos principios están relacionados para que existan las exenciones tributarias, en primer lugar el principio de generalidad no supone que todos deban pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva puesto de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley.³

Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. Este principio de capacidad contributiva no se encuentra de forma expresa en la Constitución de la Republica de El Salvador, pero si lo reconoce, y lo hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y puede inferirse además en

² El Beneficio Fiscal se define como la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales (totales o reducciones impositivas), o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, como lo son, el otorgamiento de bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, las franquicias aduaneras, la asignación de mercados en exclusiva, pensiones y premios, etc.

³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 104.

el Art.131 ord.6º en el cual se menciona que corresponde a la Asamblea Legislativa: “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, *en relación equitativa*”.⁴

1.5. OBJETIVOS

A lo largo de esta investigación se pretende alcanzar distintos objetivos, los cuales servirán como parámetros para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

1.5.1. OBJETIVO GENERAL:

Presentar un estudio doctrinario, jurídico y jurisprudencial sobre los diferentes tipos de exenciones tributarias contempladas a partir de la reforma de la Ley del impuesto sobre la Renta del 14 diciembre de 2011 mediante el decreto 957.

1.5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

a) Analizar los antecedentes históricos de la ley del impuesto sobre la renta para determinar desde cuando fueron aplicadas las exenciones tributarias

b) Definir doctrinaria y conceptualmente el hecho generador y las exenciones tributarias.

⁴ Según Augusto Fernández Sagardi, sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos imponibles deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes.

c) Enunciar los principios constitucionales del derecho financiero aplicados a las exenciones tributarias.

d) Conocer las exenciones tributarias a partir de la reforma a la ley del impuesto sobre la renta mediante el decreto 957.

1.6. MARCO CONCEPTUAL.

Las exenciones tributarias, beneficios tributarios, condonaciones o privilegios fiscales como se les suelen llamar en palabras sencillas son el hecho de que el Gobierno o la Ley excluyan de la obligación de pago a los sujetos pasivos del impuesto.

Todos los países del mundo, incluso Estados Unidos, tienen incentivos fiscales⁵. Lo importante es que sean bien controlados y tengan como objetivo el desarrollo del país y la creación de empleos.

Una exención⁶ tributaria en el país, puede ser, por ejemplo, el beneficio que tienen las maquilas, a través de la Ley de Zonas Francas para invertir, generar más empleos y subir las exportaciones; También se considera una exención el beneficio que tiene el sector turismo.⁷ El Gobierno reduce algunos impuestos a las empresas de este rubro con tal de que atraigan a más turistas y generen mayor capital en el país.⁸

⁵ El principal objetivo de estos incentivos es minimizar los impuestos estadounidenses sobre la renta, las ganancias de capital, y las sucesiones en base a las utilidades generadas de los bienes inmuebles. Es importante notar que la planificación de los impuestos sobre la renta, las sucesiones y las donaciones muchas veces resulta contradictoria.

⁶ Exención: es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley.

⁷ La exención del Impuesto sobre la Renta opera desde el ejercicio fiscal que el Proyecto de interés Turístico Nacional comience a generar la respectiva renta, proveniente de los productos o utilidades percibidas o devengadas por el proyecto.

⁸ <http://www.diariocolatino.com/es/20111203/portada/98041/Presidente-defiende-reforma-del-impuesto-sobre-la-Renta-%28Duplicar%29.htm> sitio web consultado el 26 de febrero de 2013 a las diecinueve horas con diez minutos.

Además pueden darse beneficios a aquellas empresas que usen energías renovables o hagan acciones para reducir la contaminación ambiental. Así, incentiva a las empresas a ser más innovadoras y a modernizarse, para ser más competitivos. Y también se le llama exención al "perdón" que el Estado les otorgó a ciertos contribuyentes que fueron liberados de pagar impuestos; Por ejemplo, con las modificaciones que Hacienda hizo al impuesto sobre la renta, unos 260 mil salvadoreños ya no pagarán impuestos al Estado.⁹

Antes de comenzar a hablar de las exenciones tributarias debemos de conocer sobre el denominado "hecho imponible" o "hecho generador" están descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, conllevan a la normal consecuencia jurídica que consiste en la obligación de pagar un tributo.

Un hecho generador se configura, y nace la correspondiente obligación tributaria, cuando se verifica el acaecimiento de cuatro elementos: a) *elemento material* que implica la descripción objetiva del hecho o situación prevista de forma abstracta; b) *elemento personal*, que está dado por la persona que realiza el acto gravado o a cuyo respecto se configura el aspecto material; al que denomina sujeto pasivo de la obligación tributaria; c) *elemento temporal*, que indica el momento exacto en que se produce el hecho descrito en la ley; y, d) *elemento espacial*, que es el lugar donde se realiza el hecho descrito por el legislador.¹⁰

⁹ http://www.elsalvador.com/mwedh/nota/nota_completa.asp?idCat=47861&idArt=7235757; sitio web consultado el 27 de febrero de 2013 a las nueve horas con quince minutos. según esta nota periodística se dice que las exenciones fiscales están creando empleos y atrayendo inversiones para el desarrollo del país. Las exenciones fiscales que el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) cree que recortan los ingresos del Estado también tienen otra cara, y es que son fundamentales a la hora de atraer inversiones y la creación de empleos".

¹⁰ Si uno de estos elementos falta no surge la obligación tributaria.

No obstante lo anterior, existen hechos o situaciones que se encuentran descritas en otras normas y que neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho generador, es decir, el mandato de pagar el tributo.

Estos hechos o situaciones que impiden el normal funcionamiento del hecho generador son las denominadas "exenciones tributarias", que tienen la función de interrumpir el vínculo normal entre la hipótesis (hecho generador) como causa y el mandato (determinación del pago de tributos) como consecuencia.¹¹

1.6.1. DEFINICIÓN DE EXENCIÓN TRIBUTARIA

EXENCIÓN: Consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.¹²

En el ordenamiento jurídico salvadoreño se regula la figura de la exención de la siguiente manera: "*Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva*" (art. 64 del Código Tributario); y "*Exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaría sustantiva o pago del tributo, establecida por razones de orden público, económico o social*" (art. 49 de la LGTM)¹³

¹¹ Ramos, Ramón Antonio y Alba Yaneth, Pimentel de Palacios, "Reformas a la ley del impuesto sobre la renta del pago a cuenta", *Tesis de grado*, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad Francisco Gavidia, San Salvador, El Salvador, 2005, p. 65.

¹² Sainz de Bujanda, F. Lecciones de Derecho Financiero, 9º edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, pág. 211.

¹³ Sainz de Bujanda señala que las exenciones tributarias ofrecen múltiples modalidades, por lo que se hace difícil formular un concepto unitario manifestando así en un sentido extraordinariamente amplio que cabe hablar de exención cuando alguna actividad o persona no soporta realmente la carga económica, que por aplicación estricta de las normas impositivas habría de corresponderles. En sentido amplio el beneficio de la exención puede

La intención del legislador al regular las exenciones en el Capítulo V del Código Tributario es para determinar quiénes quedan exentos del impuesto sobre la renta, el Código nos brinda una definición de lo que debemos entender por exención en su Art. 64. Así en sentido jurídico propiamente estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.

La exención supone:

- a) La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, el nacimiento de una obligación tributaria;
- b) La existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible de la norma de imposición.

En similares términos encontramos el concepto plasmado en la Ley General Tributaria Municipal¹⁴ Salvadoreña que en su Art. 49, literalmente dice: “Exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva o pago del tributo, establecida por razones de orden público, económico o social”. El concepto formulado en la Ley General Tributaria reúne todos los elementos definitorios de esta figura, por lo que ha sido adoptado como propio.

producirse por tres vías: porque no nace la obligación tributaria, a pesar de que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible; porque habiendo nacido la obligación se ha condenado; y porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

¹⁴ Decreto Legislativo número 86 del 17 de octubre de 1991 Publicado en el Diario Oficial número 242 Tomo 313 del 21 de diciembre de 1991.

A pesar de la claridad con que doctrinariamente se define y delimita la figura de la exención, no siempre la norma plasma este concepto con igualdad, Combinando, en una misma regulación, exenciones y normas de no sujeción.¹⁵

Es decir, se configuran todos y cada uno de los elementos que conforman el hecho generador —material, personal, temporal y espacial—, pero, por disposición del legislador relacionado con los beneficios otorgados, no nace deuda tributaria de sujeto pasivo alguno.

En general, las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio de generalidad, y sus fundamentos o motivos atienden y deben buscarse en la política fiscal de un determinado momento.

Las exenciones (teniendo como criterio diferenciador su naturaleza) se distinguen en dos categorías: **subjetivas y objetivas**. Las subjetivas son aquellas cuya circunstancia neutralizante se refiere directamente a la persona destinataria del tributo,¹⁶ en cambio, las objetivas atañen a requisitos relacionados con los bienes prescritos como materia imponible, sin prestarse atención alguna al sujeto¹⁷.

1.6.2. PERSPECTIVA HISTORICA

¹⁵ Las normas de no sujeción son aquellas disposiciones que no contemplan supuestos que no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. Si la ley las menciona, lo hace con el objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que pueden considerarse como didácticos u orientadores. La exención, en cambio se refiere a casos que si están incluidos en la norma delimitadora pero que por razones de interés económico o social, son dispensados en la aplicación del tributo.

¹⁶ Significan una exoneración personal del impuesto, pues se otorgan teniendo en cuenta el sujeto pasivo o las circunstancias que en él existen.

¹⁷ la exención objetiva se incluye en el presupuesto del hecho imponible por el legislador para el tributo de que se trate.

Desde los inicios de la República de “El Salvador” fue necesario crear un marco jurídico que permitiera regular la recolección de los tributos¹⁸, creados a partir de las necesidades propias de cada época y en función del ámbito político, social y económico del momento; es así como surge la Primera Ley del Impuesto sobre la Renta, decretada en el año de 1915¹⁹.

Dicha Ley fue derogada un mes después y entró en vigencia la Segunda Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo propósito, según los expertos, era básicamente social; sin embargo, el 21 de junio de 1916, aún con la nueva Ley, la crisis económica persistía, lo que un año más tarde produjo el nacimiento de la Tercera Ley del Impuesto sobre la Renta, con una estructura notable y de mayor aplicabilidad en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones.²⁰

La crisis de 1932 y las repercusiones de la II Guerra Mundial, promovieron nuevas reformas tributarias que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley, por lo que se produjo la Cuarta Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el 17 de Diciembre de 1951²¹. En la continua controversia fisco-contribuyente,

¹⁸ Antes de introducirse el sistema de impuesto sobre la renta, la recaudación descansaba sobre los sistemas de tributación indirecta sobre las importaciones, exportación y consumo.

¹⁹ El 19 de mayo de ese año la Asamblea Nacional Legislativa promulgó la primera Ley de la materia que fue publicada en el Diario Oficial del 22 del mismo mes. Se había creado este instrumento después de estudios detenidos en los cuales intervinieron los hombres más bien informados de la época. Esa Ley surgió como consecuencia de apremiantes necesidades nacionales agravadas por circunstancias especiales en el ámbito internacional. Eran aquellos los meses iniciales pero críticos de la Primera Guerra Mundial y la situación en El Salvador se caracterizaba por un intenso deterioro fiscal originado en la baja de las rentas por conceptos de importación que, dentro de los sistemas de tributación indirecta empleados hasta entonces, constituían parte medular de los ingresos fiscales.

²⁰ Esta nueva ley suplía omisiones y reparaba defectos de las anteriores en un grado satisfactorio. Hacía más extensa la tributación y la proyectaba sobre zonas que habían quedado anteriormente fuera de consideración. Se establecía que cada persona estaba sujeta al impuesto, tanto en razón de sus rentas personales como de las que percibiese como mandatario o representante legal de otra. El sistema de tasación y pagos semestrales quedaba derogado, fijándose el período de un año calendario. Se diferenciaba la renta proveniente del patrimonio y del trabajo, o de ambos en conjunto. La exención a los establecimientos de enseñanza había sido suprimida, las deducciones eran efectivas para las personas privadas de su renta o parte de ella por fuerza mayor; eran deducibles también los intereses y el déficit en la explotación de empresas, pero ello a base de una plena comprobación.

²¹ Esta Ley abundaba en aspectos favorables en lo que corresponde a exenciones y deducciones, aunque en último grado estableció un margen mayor en cuanto a las tablas impositivas, siguiendo la tendencia de llevar hacia arriba las contribuciones, trató de

los sectores interesados cuestionaron esta última ley, ocasionando tal situación que se promulgara la llamada Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico.

Esta quinta Ley fue aprobada el 19 de diciembre de 1963, y gravaba directamente los ingresos. Pese a las protestas e inconformidades generadas en diversos sectores económicos del país, encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI), la quinta ley entró en vigencia a partir del 31 de diciembre de ese mismo año. El Gobierno presidido por el Ing. José Napoleón Duarte, promulgó el 22 de Diciembre de 1986, un conjunto de decretos conocido en el medio social como "El Paquetazo", por medio de los cuales se derogaron, modificaron o sustituyeron decretos, artículos y leyes del Sistema Tributario de esa época, con el argumento de la urgente necesidad de reconstruir el patrimonio e infraestructura nacional.

Posteriormente a inicios de la década de los 90' se derogo la quinta ley del impuesto sobre la renta en todas sus partes para dejar vigente la nueva ley del impuesto sobre la renta.

Siempre en la década de los 90's, el Estado se ve en la necesidad de iniciar un proceso de modernización de Hacienda y se decide eliminar las leyes que amparaban impuestos inoperantes²², de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa.

influenciar la industrialización, la integración de sociedades, y la extensión de depósitos bancarios por medio de la exoneración del impuesto a los intereses y premios provenientes de esos depósitos.

²² Inoperante significa: Que es ineficaz o no produce el efecto deseado. <http://www.diccionarioacademico.com>. consultado a las 14:26 del día 9 de abril de 2013.

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por una serie de reformas anuales desde 1992²³ hasta 2011 que fue la última reforma por medio del decreto 957 en el que se introdujeron disposiciones especiales sobre las utilidades que se paguen o acrediten a partir del presente Decreto, generadas en ejercicios o períodos de imposición anteriores al año 2011, estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta a la distribución de utilidades establecidas en el Título VII, Capítulo III de la Ley del Impuesto sobre la Renta así como también las exenciones establecidas en leyes emitidas con anterioridad a la vigencia del presente Decreto, no serán oponibles al Impuesto sobre la Renta a la Distribución de Utilidades.

1.7. MARCO JURÍDICO.

En el artículo 6 de dicho cuerpo legal, estarán exentos de pago del impuesto sobre la renta:

- a) El Estado Salvadoreño.
- b) Las Municipalidades.
- c) Corporaciones y fundaciones de derecho público, así como también las corporaciones y fundaciones de utilidad pública²⁴, siempre que éstos últimos tramiten su exoneración ante la Administración Tributaria (Art. 6 y 7 Reglamento LISR).

Los requisitos que se deberán de cumplir serán los siguientes:

²³ La ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992, ha tenido 14 reformas la primera reforma según decreto legislativo de 13/02/1992 y la ultima según decreto legislativo numero 496 del 28/10/2004 vigente desde 01/01/2005.

²⁴ Al referirse a instituciones de utilidad pública se tomarán dentro de estas toda fundación y corporación sin fines de lucro, que con lleven asistencia social, educación, construcción de caminos, instituciones benéficas, educativas y desarrollo social, que fomenten la cultura, el arte, tecnológico; asociaciones políticas, gremiales de profesionales, sindicales y deportivas; siempre y cuando los fondos que se obtengan no sean distribuidos de forma directa o indirecta entre los miembros que lo conforman.

a) Presentar solicitud por escrito a la Dirección General acompañado de el Diario Oficial o fotocopia certificada del mismo, donde aparezcan publicados, el acto constitutivo, los Estatutos de la Entidad y el acuerdo donde se le otorga la Personería Jurídica.

b) Relación nominal de los miembros que integran la Entidad.

c) Certificación del Punto de Acta de elección de los miembros del Directorio de la Entidad.

d) Permitir la verificación directa por parte de la Dirección General, si ésta lo estima pertinente, previo a la calificación correspondiente.

La calificación que haga la Dirección General se considerará otorgada por períodos de doce meses que coincidan con el ejercicio impositivo y se entenderá renovada automáticamente mientras la Dirección General no comunique oficialmente su revocatoria.²⁵

²⁵ Artículo 7 del REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 235, Tomo 317, del 21 de diciembre de 1992.

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 HISTORIA DE LA RENTA A NIVEL MUNDIAL:

En este breve análisis, se estudiará la evolución que la historia del Impuesto Sobre la Renta ha experimentado.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, los encontramos en el mundo antiguo, ya que muchas de las naciones del mundo antiguo pusieron en práctica sistemas más bien complejos, para obtener ingresos públicos²⁶. El impuesto sobre la producción en bruto, estuvo muy extendido, tanto dentro como fuera del sistema feudal. Dependía de la cosecha y se parecía más al actual impuesto sobre la propiedad. Lo más usual era que tales impuestos se pagasen en especie, como granos, ganado, vinos, aceite, miel y fibras textiles. Los griegos, Los Romanos eran contrarios a los impuestos directos de cualquier clase, porque lo consideraban como "Vejatorio para la dignidad de un ciudadano libre", de todos modos, los griegos recurrieron a tales impuestos en circunstancias excepcionales, y los romanos los cobraron a las provincias conquistadas.²⁷

2.2. ANTIGÜEDAD.

La Hacienda solo comienza a desarrollarse notablemente a partir de las Monarquías Absolutas del Antiguo Oriente. Encontramos en Egipto, 3.400

²⁶ Se entiende por ingreso público, toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos.

²⁷ Flores Zavala. Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Los Impuestos. Págs. 862-864-865-867-868.

años A. DE C. Practicas y experiencias financieras, al igual que en Babilonia y Persia. Su centro era el Tesoro, al cual iban las contribuciones recaudadas, la mayor parte en especie. Los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos²⁸ nos dan una idea de la Administración y diversidad de tributos en esa época. La primera que en principio era descentralizada, se vio sometida a un proceso de centralización, mediante el nombramiento de funcionarios que determinaban las obligaciones fiscales de cada súbdito.

Aun en la Biblia, se aprecia, que la dispersión de las diez tribus de Israel y la Ruina de la Monarquía Hebrea, no es ajena a fenómenos tributarios; otro factor que contribuyó a ello fue la forma de vida, es decir, los objetivos de estos pueblos; las guerras de conquista.

Grecia no contaba inicialmente con teorías recaudatorias tan avanzadas. En un principio solo tenía gastos públicos con motivos de solemnidades religiosas especiales o construcciones públicas, a excepción que estas últimas fueran construidas por los ciudadanos pudientes en servicio honorífico a la ciudad. Los ingresos del Estado procedían del patrimonio privado del Rey en tierras y ganados, a veces se agregaban las donaciones de amigos; aliados y, más tarde, ciertas tasas por administración de justicia y aprovechamiento de bienes comunales.²⁹ Con la expansión de los gastos estatales en especial, por guerras, fue necesario proceder al aumento de

²⁸ Los documentos fiscales babilónicos, nos dan una idea más o menos precisa de la importancia y diversidad de tributos cuya administración en la primera época fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa, y que con el tiempo se sometió a una enérgica centralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con auxilio de la contabilidad pudieron determinar con alguna exactitud, cual era la obligación fiscal de cada súbdito; también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, el catastro y el registro fiscal.

²⁹ Según Cabanellas de Torres Guillermo son: Los pertenecientes al común de una ciudad o villa. Los que pertenecen a un municipio u otra entidad local y están destinados al aprovechamiento de sus vecinos.

ingresos. Aparecen los Estados ciudades en los siglos IV y V antes de C. Con un sistema tributario adaptado a las peculiaridades griegas.

Cuando ellos, los Estado ciudades, decaen, a partir del año 414 antes de C. Viene la ruina progresiva de la Hacienda ateniense y a la par la decadencia política de Grecia.

Roma fue la heredera política del Estado ciudad griega, como también incorporó los progresos de su hacienda. Aunque tuvo un sistema impositivo interior, la política financiera del Imperio Romano, no se caracterizó por los impuestos interiores, sino por la explotación fiscal de los nuevos territorios, conquistados y de los pueblos sometidos a cambios del "Tributo Imperial"³⁰

EDAD MEDIA.

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 algunos autores, como Ernesto Flores Zavala, la sitúan 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 fortuna ³¹

³⁰ El estancamiento del poder Romano, acaecido en los últimos años del imperio, conducen a la ruina a su Hacienda, fundada en la expansión territorial. En las postrimerías del Imperio la sobrecarga tributaria conduce, por una parte a la servidumbre de la tierra, y por otra, a la economía autoritaria; el orgulloso ciudadano romano se convierte en "objeto del Fisco" y el Estado, es el más poderoso y único empresario.

³¹ Groves, Harold M: "Finanzas Públicas". Editorial Trillas, México, 1972. págs. 864 y 865.

Por su parte, Harold Groves sostiene que fue en el año de 1778, cuando se introdujo por primera vez en Inglaterra, y que fue hasta 1799 cuando pasó a ser Ley, la cual se fue aplicando esporádicamente hasta 1842, cuando se convirtió en una parte permanente del Sistema Británico de ingresos públicos.

Algunas legislaciones que primeramente establecieron la aplicación de la ley del impuesto sobre la renta son las siguientes:

INGLATERRA

Fue en Inglaterra donde tuvo origen la primera Ley de Impuestos sobre la Renta, a raíz del famoso ministro Pitt³² propuso al parlamento el “assessed taxes” que comprendía una serie de impuestos directos sobre las casas y el lujo en sus diversas manifestaciones, tomándose por base la renta”. La ley fue sancionada en 1798 y denominada “Aid and Contribution Act”. Sin embargo, debe comprenderse, que no se implantó el impuesto a la renta, el concepto moderno, pero ya que daban exentos los beneficios inferiores a 60 libras. No se estableció la progresividad, pero se reconoció la división de clases³³ que fue el precedente para el sistema celular posterior.

Las características del sistema inglés son las siguientes:

- a) El impuesto a la renta fue temporario hasta 1907.
- b) Tiene el sistema cédular que grava a cada clase de renta en forma especial.

³² El impuesto sobre la renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia, y se abolió en el año 1816. En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas.

³³ La teoría sociológica tradicional, al menos desde que la revolución industrial rediseñase las fuerzas de producción y de trabajo, ha identificado tres diferentes clases sociales en las que se podría clasificar a la sociedad en su conjunto. Proletariado, burguesía y una clase media situada entre las dos se han considerado desde el siglo XIX como los tres estamentos en los que la sociedad se dividía, si bien sus fronteras han cambiado según el tiempo ha pasado.

- c) La progresividad es gradual, limitada.
- d) Exime de imposición a las rentas mínimas
- e) Aplica el principio de discriminación.
- f) La percepción de la renta se realiza, en cuanto es posible en la fuente de producción.

Considerar que en el sistema inglés, el impuesto sobre la renta, alcanzó todas las reformas que lo aconsejan y prestigian con tanto fundamento.

ALEMANIA.

El sistema alemán, a diferencia del inglés, grava las rentas globales.³⁴
La guerra de 1870 impuso en Alemania a adoptar el impuesto sobre la renta y fue hacia el año de 1921, que sancionó su primera ley definitiva del impuesto a la renta.

FRANCIA.

El sistema francés es una combinación del inglés con el alemán.³⁵

ITALIA.

En Italia se sigue un sistema inverso al francés.

RUSIA

Aunque parezca contradictorio con el Régimen Comunista, Rusia ha implantado el impuesto a la renta.

La primera ley que lo rige es la del 14 de Diciembre de 1924, con ampliaciones del 12 de Septiembre de 1928 y adopta como base la renta neta.

³⁴ Renta global es aquella constituida por la totalidad de los ingresos de una persona y que pueda estar afecta al impuesto global complementario.

³⁵ El movimiento para establecer el impuesto sobre la renta dio comienzo después de 1870, en 1899 se tomó alguna iniciativa en ese sentido; pero fue el Ministro Caillaux, quien en 1907, presentó el proyecto definitivo de impuesto a la renta, que fue sancionado dos años después.

Su sistema difiere poco del de otros países, salvo en cuanto no se computan rentas de bienes personales que en Rusia hoy no existen.

ESTADOS UNIDOS

El impuesto sobre la renta se inicia en la época colonial,³⁶ sino bien definitivo, señalando en las leyes las facultades del contribuyente, como medidas de sus aptitudes de tributación.

En 1634 se establece una ley en Massachusetts, apareciendo otra en el mismo en 1646. En 1643 surgen en New Plymouth.

Ya independientes y con motivos de la guerra de Sesión en 1861 se ve la necesidad de crear nuevos impuestos sobre la tierra,³⁷ pero de las discusiones parlamentarias surge el propósito de establecerlo también sobre la renta. Aparece la ley en 1862, Rigió cinco años y desapareció hasta que en 1893 se proyectó de nuevo y comenzó a regir a partir de 1895.³⁸

Grava las rentas de toda especie, diferenciando a los domiciliados o no domiciliados.³⁹

³⁶ Colonia Territorio dominado y administrado por una potencia extranjera, en donde un conjunto de personas de un país, región o provincia emigran para establecerse en el.

³⁷ Los economistas, en especial los neoclásicos, generalmente sostienen que todo impuesto distorsiona el mercado, resultando en ineficiencia económica. En consecuencia, los economistas han buscado identificar un sistema de impuestos que represente una distorsión mínima en el mercado. Una teoría popular es que el impuesto más económicamente neutral es el impuesto sobre la tierra. El deber primario de un Estado es mantener y defender el título sobre la tierra, y por lo tanto (según la teoría), debe recaudar la mayoría de sus ingresos para este servicio particular. Ya que los Estados también resuelven disputas comerciales. Esta doctrina es a menudo usada para justificar un impuesto sobre la renta o; impuesto al valor agregado. Otros sostienen que la mayoría de las formas de impuestos son inmorales debido a su naturaleza involuntaria.

³⁸ Sin embargo, fue declarado inconstitucional tal impuesto a la renta a la luz de la Constitución Norteamericana, y en 1908, se planteó de nuevo su creación, la cual fue sancionada en 1915. Superando el vacío constitucional.

³⁹ Se consideran personas naturales no domiciliadas de nacionalidad extranjera que no hayan residido o permanecido en el país nomas de ciento ochenta y tres días calendario durante un periodo cualquiera de doce meses.

ARGENTINA

Fue durante los años de 1913/1915 más o menos que se propició su creación en ese país. En 1919 y 1924 se presentaron dos proyectos diferentes, teniendo este último ciertas peculiaridades de leyes adoptadas en otros países, principalmente de Francia y EE. UU., pero no fue sino hasta el 19 de enero de 1932 que se dictó el Decreto respectivo estableciendo el impuesto a los réditos, vocablo que se usó en sustitución de renta.

2.3. HISTORIA DE LA RENTA A NIVEL NACIONAL.

LEY DE 1823

El antecedente más remoto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deviene desde aquellos días cuando los países Centroamericanos recién habrían declarado su independencia de España, y dado que la nueva nación habían nacido con deudas, la Asamblea Nacional, en 1823, votó por la implementación en todo el territorio de las provincias Unidas de Centroamérica, un impuesto directo a los ingresos o ganancias, y el cual estimaba que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los abogados cinco pesos; los arrendadores un medio por ciento de los ingresos de la propiedad. Según estima Robert S. Smith, en su investigación al respecto, se duda que alguna vez este impuesto haya sido cobrado.⁴⁰

La Asamblea Nacional, decidió no crear nuevos impuestos para sostener al gobierno federal, pensó más bien, en establecer tres o cuatro fuentes de ingresos, que estuvieran bajo la Jurisdicción Federal.

⁴⁰ Citado por Roberts S. Smith, tomado del Archivo General de la Nación, Guatemala, legajo 72, exp.2037, fols. 198-200; leg. 93, exps. 2526, 2554; leg. 3486, exp. 79, 694; C. González Viquez, "Compilación de Leyes no insertadas en las colecciones oficiales", (San José, 1937). 141- 144, 167, 175, 251-256.

Sobre este punto, la Comisión de Finanzas, en Abril de 1824, aconsejó a la Asamblea Nacional". Debemos seguir la conducta de las naciones más experimentadas en la ciencia de las cuentas y no suprimir los impuestos existentes para sustituir otros, porque esto último no llenaría el vacío creado por la remoción del primero".

Además las propuestas para la implementación de impuestos directos, fueron rechazadas porque se pensaba que "retardaba la formación de capital",⁴¹ por lo que dicha Comisión recomendó que las aduanas, el tabaco, los monopolios de pólvora, y el servicio postal, permanecieran bajo el control del naciente estado. Esta recomendación si fue adoptada por la Asamblea General y puesta en práctica por el Gobierno.

2.4. LEY DE 1915.

La historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador se inicia en el año de 1915. El 19 de mayo de ese año la Asamblea Nacional Legislativa promulgó la primera Ley de la materia que fue publicada en el Diario Oficial del 22 del mismo mes.⁴² Eran aquellos los meses iniciales pero críticos de la Primera Guerra Mundial y la situación en El Salvador que se caracterizaba por un

⁴¹ Desde el punto de vista económico, se entiende por capital el conjunto de bienes producidos que sirven para producir otros bienes. Capital en sentido financiero es toda suma de dinero que no fue consumida por su propietario, sino que ha sido ahorrada y colocada en el mercado financiero, bien sea comprando acciones, obligaciones, Fondos Públicos, o bien haciendo imposiciones en entidades de depósito, etcétera, con la esperanza de obtener una renta posterior en forma de dividendos o intereses. Capital en sentido jurídico es el conjunto de bienes y derechos que forman parte del patrimonio de una persona física o jurídica. Es ésta la más amplia de las tres acepciones del término capital. La vivienda de un particular, por ejemplo, forma parte de su capital en sentido jurídico, pero no de su capital en sentido económico ni de su capital en sentido financiero. Pero sí formarían parte de su capital en sentido jurídico, en cambio, sus activos económicos y financieros, si los tuviera

⁴² Esta ley surgió como consecuencia de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las condiciones socio-económicas por las que atravesaba El Salvador por aquellos días. Y efectivamente, en la exposición de motivos de la referida Ley, se justificaba la promulgación de esta Ley por la crisis económica que abatía al país, con motivo de la Primera Guerra Mundial.

intenso deterioro fiscal originado en la baja de las rentas por conceptos de importación que, dentro de los sistemas de tributación indirecta empleados hasta entonces, constituían parte medular de los ingresos fiscales.⁴³ Otras rentas habían sufrido también considerable depresión, y aunque no se dijera nada o se dijera muy poco en los documentos oficiales de ese tiempo acerca de esta situación, la verdad es que el país confrontaba una aguda crisis económico-fiscal.

Estas condiciones obligan a reflexionar sobre el hecho de que, desde sus lejanos orígenes, el Impuesto sobre la Renta aparece en nuestro país unido a fenómenos económico-sociales de naturaleza compulsoria o emergente, no sólo nacionales sino también internacionales. Casi puede decirse que, por otra parte, tales hechos han influido directamente en la creación y modificaciones sucesivas del Impuesto. No es difícil, en efecto, determinar que las reformas más profundas e imperantes se produjeron en medio de cierta turbulencia social, manifestaciones de crisis fiscal⁴⁴ y deterioro económico, o cada vez que las fuerzas sociales demandaban pasos hacia delante y la determinación de mayores corrientes de progreso.

De las inquietudes predominantes en la primera mitad de 1915, uno de los argumentos explicativos que precedieron a la promulgación de la ley: “No es posible la existencia de la verdadera libertad ni el mantenimiento de la paz social, si el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las facultades económicas de los individuos. En un derecho tributario justo, van imbibidas condiciones de libertad y de igualdad, que desenvuelven hasta en sus últimas

⁴³ La Primera Guerra Mundial tuvo grandes repercusiones en la economía salvadoreña, ya que el país percibía la mayor parte de sus ingresos fiscales en concepto de las exportaciones e importaciones.

⁴⁴ Surge una crisis fiscal cuando las cuentas de una administración pública son insostenibles.

consecuencias los cánones fundamentales de la vida republicana y democrática”.⁴⁵

Uno de los más graves problemas sociales que el Estado Salvadoreño ha venido arrastrando como verdadera carga en el correr de los años, y que se ha incrementado en forma aterradora con el transcurso del tiempo, ocupaba lugar preferente en las preocupaciones de los hombres de Estado de aquellos días.

El alcoholismo, con su inmensa corte de daños materiales y espirituales formaba ya parte de los hábitos de los salvadoreños y los hombres de responsabilidad no podían ver sino con desagrado que el Estado se dedicase a fomentar un mal tan reprensible y de tantas repercusiones sociales por medio de un monopolio estatal⁴⁶ encargado de fomentar ese consumo tóxico. Por consiguiente, una de las ideas que inspiraron la creación del Impuesto sobre la Renta fue la de liberar al Estado de tamaña responsabilidad. Al efecto, uno de los artículos de la ley se estableció que el rendimiento total del Impuesto sobre la Renta se invertiría sólo transitoriamente en las necesidades del servicio público, mientras durasen las circunstancias especiales creadas por la guerra. Desaparecidas esas circunstancias se promulgaría una nueva Ley con el objeto de sustituir el producto de la renta de aguardiente por el rendimiento de las contribuciones directas, con el objeto de extirpar el vicio del alcoholismo.⁴⁷

⁴⁵ Exposición de motivos del proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta, presentado a la Honorable Asamblea Nacional del Ministerio de Hacienda Dr. Tomas García Palomo, el 28 de abril de 1915.

⁴⁶ Son aquellos organismos y empresas públicas en los cuales el Gobierno tiene absoluta participación en la determinación de los Precios de las mercancías y servicios, así como un dominio absoluto del Mercado.

⁴⁷ Estas dos condiciones quedaron establecidas en los incisos primero y segundo, respectivamente, del Art. 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 19 de mayo de 1915.

En efecto, la “Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta” fue promulgada el 15 de junio de 1915 y publicada en el Diario Oficial del 3 de julio del mismo año. Esta ley complementaba y daba un sentido más extenso a la ley anterior, regulando los procedimientos y señalando los funcionarios y autoridades que habrían de intervenir, lo mismo que los recursos correspondientes a que podían acudir los contribuyentes de la renta.

La filosofía que inspiró este primer sistema impositivo fue ampliamente divulgada, y su doctrina principal consistía en la necesidad de “hacer práctico en la tributación el principio de equidad consignado de manera categórica en nuestra Carta Fundamental”, y borrar “la desproporcionalidad del impuesto indirecto pagado por las clases pobres. El impuesto indirecto grava indistintamente a pobres y a ricos, sin tomar en cuenta las facultades contributivas del individuo”

En el orden de las razones prácticas se indicó que “toda reforma fiscal que inicia un nuevo sistema debe operarse de una manera gradual y evolutiva, y en este sentido, el Gobierno ha perseguido no los rendimientos cuantiosos del Impuesto sobre la Renta, sino el desarrollo pausado y el firme implanto del principio tributario directo, porque su adopción, reclamada desde hace mucho tiempo por la opinión pública, deja llano el camino para modificar de una manera científica el monopolio del alcohol que ejerce el Estado y la tasa exagerada que comportan los actuales impuestos indirectos”.⁴⁸ Se argumentó también que los impuestos indirectos carecen de la condición de la seguridad en su rendimiento, y no representan, por consiguiente, ninguna seguridad fiscal para un Estado con tendencias a la perfección.

⁴⁸ El impuesto indirecto es aquel impuesto que debe pagar una persona por consumir algo, por utilizar algo.

Los impuestos indirectos, por lo general no consultan la capacidad de tributación de las personas, sino que descansan en la necesidad de las personas de consumir ciertos bienes y servicios.

Los impuestos indirectos, diferente a los impuestos directos, deben pagarlos cualquier persona que compre un bien o un servicio gravado con un impuesto, sin importar que esta persona esté o no en capacidad de tributar.

Se hizo constar asimismo una circunstancia que, a pesar de los años transcurridos desde entonces, no ha experimentado modificación, alguna: la Ley de Impuesto sobre la Renta se promulgó sin los debidos antecedentes estadísticos y catastrales. “Ni los Registros de la Propiedad Raíz e Hipotecas ni los de la Dirección de Estadística contenían los datos indispensables para la formación provisional o aproximativa de un inventario fiscal de la república en lo que mira a la propiedad del suelo”.⁴⁹

2.5. LEY DE 1916

El 19 de junio de 1916 una nueva Ley del impuesto Sobre la Renta fue emitida, a raíz de la problemática que la Ley de 1915 planteo, esta nueva ley fue publicada en el Diario Oficial del 21 de junio de ese mismo año.⁵⁰

Estas reformas, entraron en vigencia a partir de agosto de 1919, afectando la tabla impositiva de la renta proveniente exclusiva y principalmente del patrimonio.⁵¹ La renta proveniente principal y exclusivamente del trabajo disfrutaba de la deducción de dos mil colones, y la procedente del trabajo y el patrimonio, a la vez, gozaba de una deducción de dos mil colones.

⁴⁹ Es de hacer notar que ha transcurrido un poco más de medio siglo y la Ley continúa sin asentarse en una base cierta, sin una sustentación técnica y científica que le dé mayor validez a sus decisiones y que permita al sistema evidenciar que se mantiene dentro de los límites de la justicia tributaria tal como fue el deseo de los primeros legisladores.

⁵⁰ Esta nueva ley suplía omisiones y reparaba defectos de las anteriores en un grado satisfactorio. Hacía más extensa la tributación y la proyectaba sobre zonas que habían quedado anteriormente fuera de consideración. Se establecía que cada persona estaba sujeta al impuesto, tanto en razón de sus rentas personales como de las que percibiese como mandatario o representante legal de otra. El sistema de tasación y pagos semestrales quedaba derogado, fijándose el período de un año calendario. Se diferenciaba la renta proveniente del patrimonio y del trabajo, o de ambos en conjunto.

⁵¹ CASTÁN define el patrimonio como «el conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que pertenecen a una persona y son estimables económicamente», y DE CASTRO, como una «masa de bienes de valor económico afectada y caracterizada por su atribución y el modo de atribuirse a quien sea su titular, y a la que el Derecho atribuye caracteres y funciones especiales».

Entre los años de 1932 y 1939 las repercusiones de la II Guerra Mundial, promovieron nuevas reformas tributarias a esta ley, las cuales, más que todo, fueron hechas e impuestas para que el Estado pudiera percibir ingresos más rápidamente.

Pero las reformas más importantes y profundas se llevaron a cabo, en 1940, cuando veinte artículos de la ley fueron reformados o sustituidos, según el Decreto Legislativo número 97, del 13 de diciembre 1940. Esto, debido, a las circunstancias especiales por las que vivía el país y el mundo internacional en general, pues la segunda guerra mundial estaba en su apogeo, y los acontecimientos políticos- económicos- sociales que habían venido afectando al interior de la economía provocaron un cambio en la política gubernamental.

El 31 de marzo de 1944⁵² y el 6 de Junio del mismo año⁵³, se introdujeron modificaciones más bien de tipo administrativo, en el sentido de que con ellas se intentaba mejorar la recaudación. Y el 10 de mayo de 1945, se emitieron reformas a la ley, pero referidas a los sistemas de peritaje.

2.6. LEY DE 1951.

Como consecuencia de los sucesos políticos, económicos y sociales se venían exigiendo reformas sustanciales, dentro del ámbito salvadoreño, por

⁵² Se trataba de modificaciones hechas con el propósito de evitar supuestas evasiones en el pago de la renta. Uno de los considerandos del decreto explicaba que muchos contribuyentes distribuyen la mayor parte de sus rentas entre empleados o participantes a título de sobresueldos, gratificaciones u otros, alcanzando algunas veces tales sobresueldos o gratificaciones cantidades mayores que el triple del sueldo ordinario del favorecido en un año o período cualquiera de imposición. En consecuencia se dispuso “no admitir como deducibles las cantidades que un contribuyente pague a título de sobresueldos, gratificaciones o participaciones de sus utilidades en cuanto dichas cantidades excedan de una suma igual a la mitad del monto del sueldo ordinario devengado por el favorecido en el mismo año o período de tiempo que la tasación afecte”.

⁵³ Las reformas de junio se refieren a regulaciones de carácter administrativo para una mejor percepción de la renta y a la mejora de los mecanismos orientados hacia ese fin. Las de 1945 se contraen a regulaciones sobre sistemas de peritaje.

Decreto No. 520 del 10 de diciembre de 1951⁵⁴, se decreta una nueva Ley de impuesto sobre la renta, la cual fue sancionada por el Poder Ejecutivo dos días después, y publicada en el Diario Oficial N° 232 del 17 del mismo mes y año, la cual entro en vigencia el 31 de diciembre de 1951, según lo establecía el artículo 59 de la referida ley.⁵⁵

Dentro de las novedades estaba la de haber creado las delegaciones departamentales de la Dirección General de Contribuciones Directas. Hoy Dirección General de Impuestos Internos. En el aspecto sancionatorio el cambio fue trascendental, pues esta ley establece metódicamente sanciones para quien no declare, para quien no presente su declaración en tiempo, para quien no pague a tiempo, así como quien evada el impuesto, y hasta para quien lo evada no intencionalmente; así como también hay sanciones para los agentes de retención que no cumplan con las obligaciones ya sea de retener el impuesto o de entregarlo en su tiempo.

Otro aspecto administrativo importante, que fue debidamente establecido por la ley de 1951, fue la retención del impuesto en el pago de salarios, para este fin, se complemento la ley y el reglamento con tablas de retención elaboradas para dichos efectos⁵⁶.

⁵⁴ Esta derogó la antigua Ley de 1916, y aunque apartándose de los lineamientos de ella, mantuvo parte de su espíritu constructivo en cuanto se tornó alentadora de los particulares para emprender obras de beneficio social estimulando éstas por medio de exenciones y deducciones adecuadas, y, más todavía, trató de influenciar la industrialización, la integración de sociedades, y la extensión de depósitos bancarios por medio de la exoneración del impuesto a los intereses y premios provenientes de esos depósitos.

⁵⁵ Al promulgarse la Ley de 1951, otra vez las condiciones del país son peculiares. A fines de 1948 habían ocurrido sucesos que envolvían características revolucionarias. Como consecuencia inmediata, una Constitución que daba consideración preeminente a las cuestiones sociales y trataba de regular las relaciones de trabajo y otros aspectos de interés general, se había promulgado en 1950. La situación, pues, si no revolucionaria en sentido estricto, era de expectativa y de inquietud, y propiciaba muchos fermentos de inconformidad social. La nueva Ley de Impuesto sobre la Renta tenía, consiguientemente, que reflejar este ambiente y las inquietudes que lo animaban. Esta Ley abundaba en aspectos favorables en lo que corresponde a exenciones y deducciones, aunque en último grado 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 sus lejanos antecedentes 1915 y 1916.

⁵⁶ Esta Ley abundaba en aspectos favorables en lo que corresponde a exenciones y deducciones, aunque en último grado estableció un margen mayor en cuanto a las tablas impositivas, siguiendo la tendencia de llevar hacia arriba las contribuciones, trató de

Otra de las características de la ley, es que daba un gran estímulo para la creación de sociedades anónimas. Los principales incentivos se derivan del hecho que del pago del impuesto podría ser diferido y utilizado en provecho de la sociedad por tiempo indeterminado mediante la condición de no distribuir dividendos⁵⁷ entre los accionistas, y crear nuevas sociedades anónimas con las reservas acumuladas cuando estas ya fueran considerables. Incentivo a la creación de Sociedades Anónimas.⁵⁸

2.7. DECRETO NÚMERO 300.

El Directorio Cívico Militar, promulgó el 18 de septiembre de 1961, el Decreto N° 300, que introducía reformas fundamentales a la ley de 1951, el cual perseguía varias finalidades, entre ellas, la de aumentar los ingresos fiscales, gravando más intensamente las rentas provenientes del capital, es decir no solamente elevó la tasa del impuesto personal y el de las sociedades, sino que también gravó las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas, ya que hasta ese entonces, las utilidades no distribuidas solo pagaban el impuesto de la sociedad pero quedaban exentas del impuesto personal.

influnciar la industrialización, la integración de sociedades, y la extensión de depósitos bancarios por medio de la exoneración del impuesto a los intereses y premios provenientes de esos depósitos.

⁵⁷ Para realizar una distribución de dividendos, es necesario realizar el proceso de cierre del ejercicio. Se calcula el resultado contable y si el saldo es positivo o negativo, se habrá obtenido beneficio o pérdida respectivamente.

⁵⁸ Un tratamiento especial se asignaba a las sociedades anónimas estableciéndose deducciones por el monto de sus utilidades durante el ejercicio, invertidas en el incremento de la capacidad productiva de las empresas industriales, siempre que los gastos fueran hechos en el país y consistieran en la instalación de nuevas plantas, ampliación de las existentes o fundación de nuevas industrias. Quedaba entendido como incremento de la capacidad productiva, los aumentos resultantes de la comparación de los valores del activo fijo, existentes al principio y fin de cada ejercicio, formado por los bienes que intervienen directa o indirectamente en el proceso industrial, con excepción de los inmuebles y de los que sirvieron como materia prima o elemento básico.

También se determinaron como deducibles los intereses que percibiesen las instituciones de crédito, por razón de préstamos concedidos a empresas industriales en funcionamiento normal y organizadas como sociedades anónimas, siempre que dichos préstamos se utilizaran íntegramente en el incremento de la capacidad de producción y que el tipo de interés no fuese mayor de seis por ciento anual.

En el contexto de este Decreto, se reforma el concepto de renta obtenida⁵⁹ en El Salvador; ya que dejó de formar parte de la renta bruta, el valor del arrendamiento, que produciría la casa de Propiedad del contribuyente que él mismo habitare.

La razón y la naturaleza de este Decreto fueron más o menos definidas en los considerandos del mismo, en los cuales se establecía que, por una parte, "...la realidad socio-económica de El Salvador acusa una concentración de riqueza de un sector muy reducido de la población, y que es deber del Estado dictar las medidas necesarias que tiendan a aliviar ese desequilibrio, siendo la vía más eficiente la de la tributación directa", y por otra parte "que las condiciones financieras actuales exigen la adopción de medidas tendientes a incrementar los recursos fiscales para el mejor cumplimiento de las responsabilidades del Estado a establecer una más equitativa distribución de las cargas tributarias y a evitar en lo posible las evasiones del pago del impuesto sobre la renta".

A parte de los elevados de la imposición y de lo intempestivo de la reforma, se estimó desde el primer momento que la aplicación de las tablas tendría numerosas dificultades de orden práctico por el hecho de que las progresiones contenían mayor número de decimales.⁶⁰

Como se dijo al principio, de este decreto había sido emitido con el fin de proveerle mayores ingresos al fisco,⁶¹ a este respecto, el Dr. Francisco

⁵⁹ Se entiende por renta obtenida, según el Art.2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta todos los productos o utilidades percibidos devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente.

⁶⁰ Tres tablas de tributación fueron elaboradas comprendiendo rentas provenientes del trabajo, rentas provenientes del capital y rentas mixtas. Para las primeras, a partir de ¢1,000.00 se fijó un impuesto mínimo del 4% y un máximo del 76.5%; para las segundas, a partir de ¢1,000.00, se mantuvieron las mismas cifras mínimas, fijándose así mismo, el 76.5% como máximo. Y para el impuesto de las rentas mixtas, a partir del ¢1,000.00 se fijó en un mínimo de 3% permaneciendo el mismo 76.5% como máximo.

⁶¹ Se refiere al Estado que en su carácter de persona jurídica, se inviste de potestad tributaria como organismo recaudador, para lograr por medio del cobro de impuestos, tasas y contribuciones, solventar necesidades de interés general y particular de los contribuyentes. La legislación tributaria o fiscal regula esa potestad del Estado dentro del marco legal.

Roberto Lima al analizar sobre este asunto, señala una cuestión muy importante, que a su juicio se debió tener presente, y es que este Decreto, no introdujo ningún incentivo a la inversión, elemento vital para el crecimiento económico nacional.⁶²

Esta tesis también fue planteada por los distintos expertos extranjeros, que realizaron su labor investigativa en torno a este tema, y aún cuando presentaron distintas soluciones al problema planteado el común denominador de sus propuestas era precisamente que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta debían de establecerse incentivos al sector inversionista, para que el fisco tuviera mayores ingresos. A su criterio, el hecho mismo de no haber tenido ni tomado en cuenta este elemento, fue el mayor error técnico fundamental en que cayó este Decreto.

Fuertes presiones de opinión procedentes del sector privado, motivaron que el 6 de Diciembre de 1961, el Directorio Cívico Militar emitiese el decreto N° 442, destinado a atenuar el impacto del Decreto N° 300, el cual trataba de modificar tratamientos, resolver omisiones y regular situaciones desajustadas.

⁶²"El Salvador se encuentra en una 'trampa de bajo crecimiento económico' debido al nivel del Producto Interno Bruto (PIB), el déficit fiscal y la poca inversión nacional e internacional", dijo Carlos Acevedo, ex presidente del Banco Central de Reserva (BCR) y nuevo Director Ejecutivo para Centroamérica del Fondo Monetario Internacional (FMI).

En la entrevista matutina Frente a Frente de TCS, el funcionario detalló que -según organismos internacionales- El Salvador es el que menos ha crecido en los últimos 13 años en la región latinoamericana y aseguró que la tendencia podría mantenerse para 2013 con un crecimiento económico del 1.8% PIB, cifra menor a la estipulada por el gobierno al inicio del año, cuando rondaba el 2.5%.

"En los últimos años, los países que menos han crecido son El Salvador, México, Nicaragua y Guatemala, debido a su dependencia directa de la economía de los Estados Unidos", reiteró el ex funcionario. www.lapagina.com.sv/nacionales/80234/Carlos-Acevedo-El-Salvador-se-encuentra-en-una-trampa-de-bajo-crecimiento-economico. Consultado a las 10:00am del día 23 de abril de 2013.

En la parte resolutive de este Decreto, se daba una interpretación auténtica⁶³ del art. 31 del Decreto N° 300, referido a la determinación de la renta personal del socio, entendiéndose que dichas disposiciones se aplicarán a los socios de aquellas sociedades cuyo ejercicio impositivo⁶⁴, concluya durante la vigencia del referido decreto ya que dicho artículo podría dar lugar a interpretaciones incorrectas en lo que respecta al cómputo de las utilidades que al socio le corresponderían al hacerse una distribución total de las utilidades acumuladas por las sociedades anónimas en ejercicios impositivos anteriores a la vigencia de dicho Decreto.

⁶³ La “Interpretación Auténtica”. – Es la realizada por el propio autor de la norma; se dice también que es la efectuada por el legislador o, mejor dicho, por el poder legislativo, en el entendimiento de que éste es el autor de la norma y de allí que a esta interpretación se le denomine también “interpretación legislativa”. Pero lo importante para saber que estamos ante una interpretación auténtica es comprender que ésta ha sido hecha por el propio autor de la norma, tanto así que incluso se ha denominado Interpretación auténtica a la interpretación realizada por el propio juez o tribunal con el propósito de dar luces sobre el significado verdadero de sus propias sentencias o resoluciones; igualmente se ha considerado interpretación auténtica a la que realizan las partes contratantes respecto del contrato que celebraron, a la efectuada por el funcionario público respecto del acto administrativo o norma que emitió, etc..

Existe cierta divergencia en cuanto a entender si la interpretación auténtica es la realizada estrictamente por la misma persona que elaboró la norma, o por el órgano que ésta representaba o en nombre del cual la dictó. Tradicionalmente la tendencia ha sido la de entender que habrá verdadera interpretación auténtica sólo cuando ésta haya sido hecha por la misma persona que redactó la norma y aun así hoy se considera en estricto sentido que sólo en este caso hay interpretación auténtica. Pese a ello, esta tendencia ha venido cambiando y actualmente también se tiende a considerar interpretación auténtica a la realizada por aquella persona que, sin ser la que redactó la norma, la hace ocupando el mismo cargo de quien la elaboró. Al respecto, Werner Goldschmidt, hijo del eminente procesalista James Goldschmidt, sostiene que: “El concepto tradicional de la interpretación auténtica,..., se desvió..., y no se considera intérprete auténtico al mismo individuo que formuló la norma de cuya interpretación se trata, sino a aquellas personas capaces en su caso de sustituir la norma a interpretar...” (sic). <http://www.elprisma.com/apuntes/derecho/interpretaciondelanormajuridica/default2.asp> Consultado el día 24 de abril a las 7:00am de 2013

⁶⁴ Periodicidad con que debe liquidarse un impuesto o de los límites temporales dentro de los que debe computarse la base imponible (por ejemplo, impuestos sobre la renta o sobre sociedades). En general, por período impositivo se entiende el año natural. <http://www.economia48.com/spa/d/periodo-impositivo/periodo-impositivo.htm>. Consultado el 24 de abril a las 7:40am de 2013.

El ejercicio impositivo es anual y comprende el período que va del 1 de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. <https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1139&chapterid=790> consultado el día 24 de abril a las 8:00am de 2013.

También la conveniencia de dictar medidas de estímulo para la reinversión de las utilidades obtenidas por las sociedades anónimas dedicadas a la actividad Industrial.⁶⁵

Por otra parte, se determinaba como justo, diferir las utilidades obtenidas con motivo de la transferencia de bienes a base de crédito⁶⁶, para aplicarlas a los ejercicios en que los pagos fuesen efectuados.

Se expresaba, además, la no existencia de disposiciones legales para obligar a las personas particulares, naturales o jurídicas, a suministrar la información que la Dirección General de Contribuciones Directas,⁶⁷ requería para

⁶⁵ Se estableció en las nuevas disposiciones que los socios de las sociedades anónimas de giro industrial no computarían en sus rentas las utilidades que les correspondían en dichas sociedades, al ser éstas reinvertidas total o parcialmente en la ampliación o mejoramiento de las industrias que explotasen la reinversión dentro del siguiente ejercicio tributario en que se obtuvieren. Al no efectuarse la reinversión dentro del siguiente ejercicio, la Sociedad no podría reinvertir sus utilidades en otro ejercicio posterior, quedando entonces obligados los socios a presentar una nueva declaración dentro del plazo que el Artículo 12 de la Ley señalaba para la presentación de la declaración del ejercicio en que debió ser hecha la reinversión. Se señalaba que la nueva declaración consistiría en una ampliación de del ejercicio en que se excluyeron las utilidades no reinvertidas, incluyendo el monto de éstas; la diferencia resultante, sufriría los recargos señalados por la Ley.

⁶⁶ Cuando la consultante adquiere el dominio de los bienes que se encontraban prendados, a consecuencia del no pago de los préstamos por parte de los deudores, y la consultante transfiera el bien a un tercero, se le genera a ésta la obligación de debitar y pagar el impuesto resultante, por la transacción ocurrida, en virtud de que la misma es hecho generador del Impuesto, por adecuarse a los parámetros establecidos en el artículo 4 de la ley de IVA, caso en el cual al consultante también le emerge la obligación de emitir los documentos a los que hace referencia el artículo 107 del Código Tributario, siendo la base imponible del Impuesto el precio fijado en la operación, según lo dispuesto en los artículo 47 y 48 literal a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. <http://catlegal.mh.gob.sv/modules.php?name=News&file=article&sid=1456> Sentencia 12101-OPJ-175-2007. Consultado el día 25 de abril a las 11:00am de 2013.

⁶⁷ La Dirección General de Impuestos Internos, es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren. Decreto Legislativo N°: 451 Fecha: 22/02/1990
D. Oficial: 56 Tomo: 306 Publicación DO: 07/03/1990
Reformas: (4) D.L. N° 642, del 22 de febrero de 1996, publicado en el D.O. N° 96, Tomo 331, del 27 de mayo de 1996

determinar la justa imposición tributaria causando con ello dificultades en la determinación del impuesto sobre la renta.

El 21 de diciembre de 1961, nuevas reformas se produjeron en la estructura de la ley de 1951, las razones que se dieron en aquel entonces, para implantar estas reformas fueron la necesidad de dictar medidas tendientes a una mejor aplicación de los decretos 300 y 442. El art. 6, dos veces reformado, fue sustituido enteramente, fijándose las reglas para la determinación de la renta de una sociedad la manera de incluir las utilidades de la sociedad en la determinación de la renta personal del socio, y la forma de determinar las utilidades distribuibles para el socio.

Nuevos cambios siguieron a los anteriores, y el 28 de diciembre de 1961, se promulgó el decreto N° 536, afectándose, en esta ocasión, artículos importantes del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la renta. Con lo cual concluye un período de reformas, sustituciones y adiciones a la ley del

2.8. LEY DE 1961

A partir de la suscripción del Acta de Bogotá, el 12 de septiembre de 1960, y de la Carta de Punta del Este, el 17 de agosto de 1961, y el posterior surgimiento de los planes de la Alianza para el progreso, dentro del campo de la tributación, estos documentos contenían una doble exigencia de perentoria realización la reforma tributaria y la reforma agraria.⁶⁸

⁶⁸Limitándonos al campo de la tributación, y considerando específicamente lo que ocurriera en El Salvador como consecuencia de tales sucesos, tenemos que recordar que los dos documentos citados contenían una doble exigencia de perentoria realización: reforma tributaria y reforma agraria. El efecto, en el Acta de Bogotá esta urgencia se expresa en los términos siguientes: "Procedimientos y sistemas de tributación y políticas fiscales a fin de asegurar la equidad de la imposición y fomentar el mejoramiento del uso de la tierra, especialmente de las tierras ociosas de propiedad particular". En el siguiente documento el

La ley de 1951 grava únicamente las rentas obtenidas en nuestro país, sin embargo, la ley de 1963 establecía que se iban agravar las rentas obtenidas en el exterior.⁶⁹ Sobre este punto, siempre hubo abierta oposición, cuando se propuso gravar las rentas obtenidas, en el extranjero, sin embargo los argumentos a favor de la inclusión en la ley de 1963, de la Renta Mundial, fueron más convincentes, que los emitidos por la oposición, y la ley de 1963, contenía una regulación especial respecto a la referida Renta Mundial. Y finalmente, otra de las novedades de la ley, es que, es similar a la anterior, establecía una determinada cantidad que podía deducir, en concepto de “hijos” que el contribuyente tuviera.⁷⁰

De todas las anteriores reformas de la ley de 1963 las dos reformas más importantes, son: la primera que se emitió según Decreto Legislativo N° 609 del 20 de mayo de 1966, al declararse el régimen especial sobre las utilidades provenientes de sociedades anónimas domiciliadas en el país, aun cuando posteriormente se derogó el Decreto Legislativo N° 554 del 18 de diciembre de 1986, el cual introdujo varias reformas más a la ley.

La segunda más importante, fue la emitida durante el periodo del presidente Duarte. Según el Decreto Legislativo N° 284 de 31 de enero de 1986, el cual entre otras cosas, modificaba las tablas de imposición tanto para las personas jurídicas como naturales.

pronunciamiento es similar y los países latinoamericanos se comprometen a “Movilizar y utilizar en forma más eficaz, racional y justa, los recursos financieros mediante la reforma de la estructura de los sistemas tributarios que incluya impuestos adecuados y equitativos sobre los ingresos elevados y los bienes raíces, así como la aplicación estricta de medidas APRA (ajuste de precios para reducir la inflación y reactivar la economía) mejorar la administración fiscal”.

⁶⁹ La novedad que introdujo la Ley de 1963 fue, que estableció un procedimiento para gravar las ganancias de capital, ya que la ley de 1951, contenía la regulación referente a las ganancias de capital, pero el procedimiento lo dejaba sujeto a una ley especial, que nunca se dio

⁷⁰ Ídem.

2.9. LEY DE 1963.

A principios de octubre de 1963, fue preparado un proyecto de ley por los representantes del Gobierno y de los negocios.⁷¹ A mediados de dicho mes fue revisado y explicado, durante noviembre y Diciembre; el Gobierno preparó el proyecto definitivo para ser prestado a la Asamblea Legislativa, el cual después de considerables discusiones y debates públicos, pero con pocos cambios, se convirtió en el Decreto Legislativo número 472 del día 19 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial número 24, tomo 201, del día 21 de Diciembre de 1963, que entró en vigencia el 31 de Diciembre del mismo año, creándose así una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, que es la que rige en la actualidad.⁷²

La fecha de vigencia tiene como significado que la Ley se aplicaría a las rentas obtenidas durante 1963, salvo que dispusiera otra cosa, como lo hizo con la Gerencia Capital⁷³ que comenzaría a ser percibida después del 1º de enero de 1964 y los ingresos del exterior, que se gravarían conforme a los que fueran recibidos después del 1º de enero de 1966.⁷⁴

⁷¹ El fomento al desarrollo económico y social Fue este el principio rector, en el que giró la Ley de 1963, puesto que desde que se comenzó a hacer dicha ley, la Comisión Mixta, tuvo presente que la nueva ley no debía obstaculizar el desarrollo económico, y, más bien, que estuviera en concordancia con la Ley de Fomento Industrial que tenía como objeto específico, fomentar el crecimiento económico social.

Otra de las novedades que traía esta ley, era la relativa a la "deducción básica", que establecía un nuevo sistema del "crédito fiscal", el cual consistía, en que el contribuyente descontaba cierta cantidad de dinero, del total del impuesto calculado, en la primera versión de la ley, se estableció la cantidad de ciento ochenta colones, y, luego de la última reforma 21, se estableció que la cantidad a descontar sería de quinientos colones.

⁷² Esta Ley gravaba directamente los ingresos. Pese a las protestas e inconformidades generadas en diversos sectores económicos del país, encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI).

⁷³ A este respecto, la novedad que introdujo la Ley de 1963 fue, que estableció un procedimiento para gravar las ganancias de capital, ya que la ley de 1951, contenía la regulación referente a las ganancias de capital, pero el procedimiento lo dejaba sujeto a una ley especial, que nunca se dio.

⁷⁴ La ley de 1951 gravaba únicamente las rentas obtenidas en nuestro país, sin embargo, la ley de 1963 establecía que iban a gravar las rentas obtenidas en el exterior. Sobre este punto, siempre hubo abierta oposición, desde que se discutió el establecimiento de una

2.10. LEY DE 1992.

Según Decreto Legislativo N° 134, del 18 de diciembre de 1991 y publicado en el Diario Oficial N° 242, tomo 31, del 21 de diciembre de 1991, se emitió una nueva Ley de impuesto Sobre la Renta, la cual entra en vigencia el primero de enero de 1992.⁷⁵

Otra de las novedades que trae esta nueva ley, es lo referente a las tablas para el cálculo del impuesto, tanto para las personas naturales como jurídicas puesto que ahora, dichas tablas se han simplificado enormemente, así, en el art: 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992, que establece la tabla del impuesto a las personas naturales de apenas cuatro tramos, que establece que la renta exenta es de hasta veintidós mil colones, y en cuanto a las personas jurídicas, en el art. 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992, estén o no domiciliadas, establece que si su renta imponible no excede setenta y cinco mil colones, no serán gravadas, pero las restantes personas jurídicas calcularan sus impuestos aplicando a su renta imponible el exceso de setenta y cinco mil colones una tasa de veinticinco por ciento.⁷⁶

nueva ley, en el seno de la Comisión Mixta, cuando se propuso gravar las rentas obtenidas en el extranjero, sin embargo, los argumentos a favor de la inclusión en la ley de 1963, de la Renta Mundial, fueron más convincentes, que los emitidos por la oposición, y la ley de 1963, contenía una regulación especial respecto a que se refería precisamente a la Renta Mundial.

⁷⁵Esta nueva ley posee una estructura muy diferente a las anteriores leyes, puesto que esta ordenada de una manera un tanto más lógica y sistemática, ya que comienza en su art. 1, definiendo qué es lo que vamos a considerar como Hecho Generador, o presupuestó de hecho, es decir, el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse la obligación surja, que es de suma importancia establecerlo, porque es a partir de él, que podemos explicar la composición de la obligación jurídica tributaria, ya que ambos, la obligación tributaria y el hecho generador, son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos en la realidad, es decir que se producen en el mismo instante, y no pueden concebirse el uno sin el otro.

⁷⁶ POSAS ENRIQUEZ, NELLY EDITH, "El Impuesto Sobre la Renta Historia- Hecho generador Procedimiento", *Tesis de grado*, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, San salvador, El Salvador, 1993. p. 23.

Además, elimina el crédito básico, elevo el mínimo exento, y también elimino los ejercicios especiales, que contemplaba la ley anterior en su art.32, puesto que en la nueva ley en su art. 13-a) inc. 2°, solo se establece que los ejercicios de imposición comenzaran el primero de enero y terminaran el treinta y uno de diciembre.

La ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992, ha tenido 14 reformas la primera reforma según Decreto Legislativo de 13/02/1992 y el Decreto Legislativo N° 496, del 28/10/2005. La última reforma que ha experimentado la actual Ley del impuesto sobre la renta es la del 14 de diciembre de dos mil once por lo que se hace necesario estudiar el decreto que le dio vida a continuación:

2.11. REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estas reformas a la tributación del impuesto sobre la renta, tienen por objeto modificar, entre otros aspectos, el mecanismo de retención del impuesto sobre la renta para las personas naturales exclusivamente asalariadas y actualizar las tasas impositivas.⁷⁷

Ante esto se introducen otras reformas, en el actual marco regulatorio del impuesto sobre la renta de tal manera que permita a todos los agentes económicos, tributar y contribuir al sostenimiento del gasto público en

⁷⁷ La nueva Ley, elevó el mínimo exento a veintidós mil colones y redujo el número de tramos y tasas marginales de 7 a 3, para las personas naturales. Las tasas marginales fueron reducidas nuevamente, esta vez para todos los tramos de ingreso, a excepción del primero, cuya tasa no fue alterada, sin embargo, la tasa marginal máxima se REDUJO de 50% a 30%, lo que significa que la reforma, redujo las tasas efectivas, beneficiando sobre todo a los contribuyentes con ingresos más altos. Agreguémosle que la nueva Ley estipula que la tasa efectiva máxima no podrá ser superior al 25% de la renta imponible en ningún caso (art. 37-20). Esta disposición elimina la progresividad del impuesto para las rentas imponibles superiores a (más o menos) sesenta mil colones anuales.

atención a la exigencia del mismo, en una forma equitativa, considerando la capacidad de cada contribuyente.⁷⁸

Las exenciones en beneficio de las utilidades distribuibles a favor de socios o accionistas contenidas en leyes que regulan regímenes especiales, tales como las de zonas francas y servicios internacionales, no se mantendrán vigentes en la medida en que han sido otorgadas para un plazo determinado, es decir porque no consta la fecha completa de la iniciación y la del término del plazo; en consecuencia, según este decreto de reforma las empresas acogidas a esos regímenes deben aplicar la retención del 5% sobre las utilidades que paguen a sus accionistas por regla general o del 25% si los accionistas se encuentran domiciliados en un estado, país o territorio de baja o nula retribución o paraíso fiscal. Siendo importante mencionar que las compañías acogidas a cualquiera de esos regímenes continuarán gozando de la exención de impuesto sobre la renta, aunque sus socios o accionistas respecto de las utilidades que reciban.

2.12. NUEVAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

a) Los sujetos pasivos deberán llevar un registro de control de las utilidades por ejercicio o periodo de imposición.⁷⁹

⁷⁸ Así mismo, introdujo algunos elementos tendientes a disminuir los costos de la administración tributaria, ejemplo de ello, es la eliminación de la obligación de presentar liquidación de impuestos para aquellos contribuyentes que hayan sufrido retención y tengan ingresos inferiores a los cincuenta mil colones anuales. Por otra parte, la nueva ley eliminó la llamada doble tributación para las personas naturales que perciben ingresos de sociedades por concepto de dividendos. Aunque esta medida tiende a sacrificar las recaudaciones, también favorece la equidad horizontal y elimina el desestímulo a la formación de sociedades que implicaba la llamada doble tributación.

⁷⁹ La reforma se puede resumir en dos áreas, una que tiene que ver con las personas naturales, y otra que tiene que ver con las personas jurídicas, que básicamente son empresas. En la primera categoría, la de las personas naturales, aquellas que al año obtengan una renta imponible (los ingresos menos una serie de deducciones reguladas en la ley) menor a 4 mil 64 dólares al año no pagarán ni declararán renta. Aquellas personas que tengan una renta imponible de hasta 9 mil 100 al año tendrán que pagar un 10% en concepto de impuesto de renta pero deberán hacer un pago mínimo de 200 dólares al año, mientras que las personas cuya renta imponible anual será de entre 9 mil 100 dólares y 21 mil 500 dólares pagarán un 20% de impuesto, con la condición de que no podrán aportar menos de 706.60 dólares.

b) Declaración jurada para los supuestos de condiciones económicas excepcionales, caso fortuito o fuerza mayor, deberán acompañarse de los medios de prueba documental que acrediten tales extremos para gozar de la exención para el pago mínimo.

c) Efectuar recálculos en junio y diciembre por las retenciones efectuadas a los empleados.⁸⁰

d) Entregar a los empleados constancia de renta cuando renuncien, ya que el último patrono efectuara el recálculo.

El cambio principal para fines de aumentar la recaudación recae en la categoría de personas que registran una renta imponible superior a los 21 mil 500 dólares, pues estas deberán pagar un 30% de impuesto de renta.

Otro punto importante que pretende aumentar la recaudación a partir del otro año es la obligación de declarar una renta mínima de 1% a todas las empresas o personas jurídicas registradas en el fisco.

Esto se debe a que, según el gobierno, hay compañías que tienen años radicadas en El Salvador y que registran operaciones de millones de dólares, y que nunca reportan utilidades.

En el gobierno creen que con vacíos o deficiencias legales, estas empresas terminan mostrando estados financieros que las hacen parecer como si trabajaran permanentemente con pérdidas.

También está agregada la obligación de pagar una tasa del 10% del monto de las utilidades⁸¹ que reciban en pago los socios, accionistas, asociados,

⁸⁰ La reforma cambia la estructura de cálculo del impuesto sobre las personas naturales, pero también sobre los otros contribuyentes, y esa es la segunda rama importante de la propuesta. Según el documento que describe los cambios en las leyes, se fija la obligación de pago de renta del 30% y entran en esta categoría todas aquellas sociedades registradas en el fisco. El cambio con respecto a la normativa actual supone un aumento del 5%.

⁸¹ Ingreso neto de una empresa, calculado como los ingresos menos los costos por ventas, gastos operativos e impuestos. Las utilidades reflejan el grado de rentabilidad de una empresa. <http://es.mimi.hu/economia/utilidades.html>. Consultado el día 26 de abril a las 10:00am de 2013

fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios de cualquier empresa. Actualmente esto no está regulado ni especificado.

Estas reformas implicarían compensar lo que dejaría de ingresar en concepto de renta de los asalariados de bajos ingresos y más de 140 millones extras para el próximo año.⁸²

La Reforma Fiscal busca entre otros los siguientes objetivos:

- 1) Garantizar la sostenibilidad fiscal del país.⁸³
- 2) Establecer un mejor sistema de redistribución de la carga tributaria.
- 3) Simplificar los mecanismos de retención del impuesto sobre la renta de las personas naturales.
- 4) Equiparar con los estándares regionales la tributación de las personas jurídicas del país.

⁸² <http://www.diariocolatino.com/es/20111203/portada/98041/Presidente-defiende-reforma--del-impuesto-sobre-la-Renta-%28Duplicar%29.htm> Consultado a las 18:30 del día 28 de abril de 2013

⁸³ La reforma incluye además un beneficio adicional para los contribuyentes, ya que el monto deducible en concepto de salud y educación, que actualmente es de 1 mil 300 dólares al año, aumentará a 1 mil 600 dólares. Para quienes asumen regularmente esos gastos, ésta medida significará un ahorro anual de 300 dólares.

CAPITULO III

EXENCIONES Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Antes de comenzar a hablar de las exenciones tributarias debemos de conocer sobre el denominado "hecho imponible" o "hecho generador" estos se refieren a descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, conllevan a la normal consecuencia jurídica que consiste en la obligación de pagar un tributo.

3.1. HECHO GENERADOR.

El Hecho generador es el conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.⁸⁴

En esta definición se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador, los siguientes:⁸⁵

- a) Su previsión en la ley
- b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica.
- c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.

El hecho generador es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario. Escritores de la llamada escuela de glorificación del hecho

⁸⁴ La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 12 define el hecho imponible y expresa: "Se entiende por hecho generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria".

⁸⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 85

generador que consideran que toda la teoría del derecho tributario material no pasa de un desarrollo de la propia teoría del hecho generador.⁸⁶

3.2. CARACTERÍSTICAS.

Debe resultar de una previsión legal; constituir un hecho y no un acto negocio un negocio jurídico para el derecho tributario; representar el presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria principal.⁸⁷ Un hecho generador se configura, y nace la correspondiente obligación tributaria, cuando se verifica el acaecimiento de cuatro elementos⁸⁸:

- a) Elemento Material: implica la descripción objetiva del hecho o situación prevista de forma abstracta; Por ejemplo la obtención de rentas tipificada como hecho generador del Impuesto sobre la Renta.
- b) Elemento Personal: que está dado por la persona que realiza el acto gravado o a cuyo respecto se configura el aspecto material; al que denomina sujeto pasivo de la obligación tributaria;
- c) Elemento Temporal: indica el momento exacto en que se produce el hecho descrito en la ley; Por ejemplo el artículo 14 de la LISR prescribe: "El hecho generador se considera realizado desde el momento en que se producen todas las circunstancias y elementos constitutivos previstos en la ley u

⁸⁶ Sin incurrir en afirmación tan radical, puede decirse, sin embargo, que numerosos conceptos e instituciones de que trata aquella disciplina jurídica, tienen como punto de partida la noción misma de hecho generador, lo que justificaría un paralelismo a su respecto, entre la relevancia de este último para el derecho tributario y la noción de crimen o delito para el derecho penal.

⁸⁷ El Hecho Generador, hace que surja una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran dos elementos personales como son un acreedor y un deudor, y en el centro de ellos, un contenido, que es la prestación del tributo.

⁸⁸ Si uno de estos elementos falta no surge la obligación tributaria.

ordenanza respectiva, o en el momento en que legalmente se considera producido”.

- d) Elemento Espacial: es el lugar donde se realiza el hecho descrito por el legislador. El hecho imponible se lleva a cabo en un territorio determinado, por ello hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quiénes son los sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho.
- e) Elemento Cuantitativo: El hecho debe realizarse en una determinada cuantía. El objeto de la obligación tributaria es la prestación que normalmente consiste en la entrega de dinero, por excepción se realiza en especie o servicio.⁸⁹

3.3 TIPOS DE RENTA.

3.3.1 RENTA OBTENIDA.

Son todos los productos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos ya sea en efectivo o en especie y provenientes del trabajo, de la actividad empresarial, capital, y otros productos como ganancias, beneficios o utilidad cualquiera que sea su origen. Se considera Renta Obtenida en El Salvador las provenientes de bienes situados en el territorio nacional, así como actividades efectuadas o de capitales invertidos en el mismo, y de servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la república. Esta se calcula sumando los productos o utilidades totales de las diferentes fuentes de renta que el sujeto pasivo detalle.⁹⁰

⁸⁹ La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 26 define la base imponible como “La base imponible de la obligación tributaria municipal es la dimensión del hecho generador que sirve para cuantificar el tributo, al aplicarle la tarifa correspondiente”.

⁹⁰ Generalmente se grava sólo la renta obtenida en el territorio nacional, siguiendo el principio de que los factores productivos se rigen por la ley del territorio. Es decir, que se sigue un criterio territorial para gravar la renta. Nosotros tradicionalmente traíamos este último sistema pero, a partir de la ley de 1963, con un impulso bastante romántico se pretende gravar los ingresos provenientes de actividades realizadas fuera del país para las

3.3.2. RENTAS PROVENIENTES DE TÍTULOS VALORES.

Las utilidades, dividendos, premios, intereses, créditos, ganancias netas de capital o cualquier otro beneficio obtenido por una persona natural domiciliada, en inversiones de títulos valores y demás instrumentos financieros, estará gravada con el Impuesto establecido en esta Ley a una tasa del diez por ciento, la cual se liquidará separadamente de las otras rentas; si a las referidas rentas se les efectuaron las retenciones respectivas, no deberán declararse, constituyendo la retención efectuada pago definitivo del impuesto.⁹¹

El impuesto se pagará en el mismo plazo en que el sujeto pasivo deba presentar la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta del correspondiente ejercicio o período de imposición, adjuntándose a dicha declaración el formulario de cálculo de las rentas de capital, que deberá llenarse con los requisitos y especificaciones que disponga la Dirección General de Impuestos Internos.

3.3.3. RENTAS DE USUFRUCTO LEGAL.

Los padres sumarán a sus rentas personales, por partes iguales o según el caso, de acuerdo a lo señalado en el derecho común, el usufructo legal del hijo no emancipado.⁹²

personas naturales que, según los especialistas en la materia, se conocen como RENTA MUNDIAL

⁹¹ *Tratamiento tributario en materia de Impuesto sobre la Renta: Los ingresos provenientes de inversiones en títulos valores por cualquier concepto, constituyen rentas obtenidas en El Salvador al cumplir cualquiera de los supuestos legales contenidos en el artículo 14-A y 16 inciso cuarto de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el referido tratamiento tributario es aplicable a inversionistas extranjeros, domiciliados o no en el país. No estarán sujetas al impuesto, las rentas provenientes de títulos valores que hayan sido declarados no gravables mediante Decreto o Contrato del Órgano Legislativo, según lo estipulado en el artículo 4 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en consecuencia no estarán sujetas a retención de dicho impuesto de acuerdo a lo establecido en el artículo 97 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.*
<http://catlegal.mh.gob.sv/modules.php?name=News&file=article&sid=1473> Consultado a las 14:20 del día 14 de Abril de 2013

⁹² El artículo 769 del Código Civil prescribe en el Usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia y de restituirla a su dueño. Luego el Art. 771 (1°) Civil, señala que se constituye por ley, como el del padre o madre de familia, sobre ciertos bienes del hijo El fundamento fiscal de la

El menor sometido a tutela o curatela por disposición testamentaria o judicial, deberá computar individualmente sus rentas. En el caso de disposición judicial, los padres privados del usufructo legal no sumarán a sus propias rentas las del hijo no emancipado.

No operan las disposiciones anteriores en caso de renuncia del usufructo legal por el usufructuario, cuya efectividad haya sido comprobada por la Dirección General de Impuestos Internos.

3.3.4. RENTAS DE HEREDEROS.

Aceptada la herencia, los herederos y legatarios sumarán a sus propias rentas la parte proporcional que conforme a sus derechos les corresponde, en las rentas que genere el haber sucesoral a partir del día siguiente a la fecha de la aceptación o de la entrega en su caso.⁹³

disposición es que la renta producida por los bienes del menor, de hecho se confunde con la renta personal del padre o madre de familia quienes, en efecto, disponen de ella como cosa propia. En consecuencia, su capacidad contributiva es mayor. Por otra parte, tendrán derecho, desde luego, a gozar de las deducciones pertinentes. Generalmente estos bienes generadores de renta para el menor, han sido donados por el padre o madre con el objeto de formarle un patrimonio. Las donaciones se constituyen por compra de títulos valores a nombre del menor, o por derechos de participación social en sociedades de personas. Sobre esta última situación se ha sostenido, de parte de los padres contribuyentes, que si una sociedad acredita a los menores en cuentas personales el usufructo respectivo, ellos no están obligados a declararlo, porque dichos ingresos no llegan a su patrimonio.

⁹³ La existencia de la Sucesión, como sujeto de impuesto, termina con la aceptación de herencia. Estimamos que este punto de extinción se tomó en cuenta por los efectos legales que produce la aceptación de herencia, en el patrimonio del heredero, y sobre su responsabilidad como sucesor del difunto. Por lo tanto, está obligado al pago de las obligaciones de la herencia. En la ley de 1951; antes de las reformas de 1953, el impuesto sobre la renta de la Sucesión se fraccionaba entre los herederos hasta que se hubiere practicado en firme la partición de bienes; pero se cambió de criterio en el sentido que lo señala la disposición en comento por los efectos mismos de la aceptación de herencia. En criterio, el cambio fue correcto ya que, considerar como sujeto de impuesto a la sucesión y a las comunidades solamente hasta la partición de bienes, da lugar a no medir en una forma real y equitativa la capacidad contributiva de los herederos y legatarios, que es una de las condiciones del gravamen en estudio. Por otra parte, al desaparecer las comunidades como sujetos de impuesto, la partición de bienes dejaba de ser el límite para determinar a las

3.3.5. RENTA DE SOCIOS O ACCIONISTAS.

El socio o accionista de sociedades, al determinar su renta obtenida deberá comprender además las utilidades realmente percibidas.

Se entiende por utilidades realmente percibidas aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio o accionista, sea en dinero en efectivo, título valores, en especie o mediante operaciones contables que generen disponibilidad para el contribuyente, o en acciones por la capitalización de utilidades.⁹⁴

Los préstamos que la sociedad otorgue a los accionistas o socios, al cónyuge de éstos o a sus familiares dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, serán considerados como renta gravable, excepto que la sociedad prestamista sea un banco, u otro tipo de entidad pública o privada que se dedique habitualmente a la concesión de créditos.⁹⁵

3.3.6. RENTAS PROVENIENTES POR DEPÓSITOS.

Las personas naturales que obtengan rentas por intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de depósitos en instituciones

sucesiones y comunidades como sujetos pasivos, y debería fijarse, hasta donde fuera posible, la capacidad contributiva de la sucesión y la de los herederos.

⁹⁴ *Ibidem.*-

⁹⁵ La presente disposición es una forma de integrar el impuesto de las sociedades y el de los socios, pero en el fondo viene a resolver uno de los problemas que existen para las sociedades de familia o cerradas, como se les llama en doctrina, y que para fines fiscales perfectamente pueden acomodarse al régimen de las colectivas y, en consecuencia, salvar el obstáculo de las utilidades acumuladas, retención de impuesto u otros pormenores que la ley determina para las sociedades anónimas. Ahora bien, tómesese en cuenta que esta decisión está limitada única y exclusivamente para fines fiscales, y que de ninguna manera trasciende al ámbito mercantil y, en consecuencia, no se modifica la estructura jurídica de la sociedad. Sobre esta situación las sociedades anónimas que se refugien en esta disposición deben de tener mucho tacto y analizar detenidamente dicha decisión, para no caer en falsas apreciaciones sobre las posibilidades de evadir el impuesto.

financieras supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero, asociaciones cooperativas o sociedades cooperativas de ahorro y crédito, así como en sus respectivas Federaciones, domiciliadas en el país, están obligadas a pagar el diez por ciento del Impuesto sobre la Renta; la cual se liquidará separadamente de las otras rentas.

Si a las referidas rentas se les efectuaron las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en el artículo 159 del Código Tributario, no deberán declararse, constituyendo la retención efectuada pago definitivo del impuesto.⁹⁶

Las personas naturales domiciliadas en El Salvador deberán declarar en la República de El Salvador las rentas que obtengan por depósitos en instituciones financieras del exterior, aunque hubiesen pagado Impuesto sobre la Renta u otro impuesto de igual naturaleza en el país, estado o territorio en que las obtuvo; de no haber pagado impuesto en el exterior, deberá tributar el diez por ciento en la República de El Salvador. Si la tasa del impuesto referido o su proporción pagado en el exterior, es menor a la tasa del diez por ciento, deberá aplicarse a dichas rentas la diferencia de tasa y pagar el Impuesto correspondiente dentro del plazo legal. No será sujeto a devolución, acreditación o deducción el impuesto pagado en el exterior en exceso a la tasa salvadoreña.

3.3.7. RENTA NETA.

La renta neta es aquella que se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la

⁹⁶HERNANDEZ MARTINEZ, Refugio De Jesús; Derecho Fiscal, McGRAW HILL INTERAMERICANA EDITORES, SA de C.V. 1998, 1º Edición, Editorial Mexicana, Pág. 320.

conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.⁹⁷

Hay que tener presente que estos conceptos no están señalados de esta forma en la ley y que están tomados como se señala en la contabilidad financiera, que es distinta a la contabilidad tributaria (la ley la califica como ingreso bruto, y, descontando los costos, los gastos y agregando o disminuyendo la corrección monetaria, nos señala la renta neta).

3.3.8. RENTA PRESUNTA POR INTERESES.⁹⁸

Para los efectos tributarios en todo contrato de préstamo de dinero cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de un ingreso por intereses, que será la que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre créditos vigente durante los períodos tributarios mensuales o ejercicios o períodos de imposición de la operación de préstamo o crédito.⁹⁹

No obstante lo anterior, existen hechos o situaciones que se encuentran descritas en otras normas y que neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho generador, es decir, el mandato de pagar el tributo.

⁹⁷ LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991; Art. 28

⁹⁸ La renta presunta es aquella renta que la ley presume que se obtiene de una utilidad. Ejemplo, el 10% del avalúo fiscal de un predio agrícola es una renta agrícola. Es importante destacar que la renta presunta generalmente es una presunción de Derecho. Existen excepciones a esto, como por ejemplo, la renta de los bienes raíces urbanos, que generalmente se presume en un 7%, se puede demostrar si fue menor, por ejemplo, si la renta fue en realidad del 3%. Renta estimada es la que se deduce de ciertos hechos o actos. Por ejemplo, los gastos e inversiones.

⁹⁹ Según el *Diccionario Básico Contable remitido por René A. Fernández Montt* Renta presunta: Renta para fines tributarios que se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad. Generalmente, la renta presunta de un activo o negocio se determina como un porcentaje de su valor.

Estos hechos o situaciones que impiden el normal funcionamiento del hecho generador son las denominadas "exenciones tributarias", que tienen la función de interrumpir el vínculo normal entre la hipótesis (hecho generador) como causa y el mandato (determinación del pago de tributos) como consecuencia.¹⁰⁰

La exención se puede definir como una figura jurídica de carácter contributivo, en virtud de las cuales libera al sujeto pasivo de la obligación de pagar una contribución total o parcialmente por disposición expresa de la ley. Claramente se advierte de la definición anterior, que se hace relevancia expresa a la liberación, eximición o exoneración del pago de una contribución, de donde se tiene que se está en presencia de un contribuyente que ha realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales como generadoras de dicha obligación, la cual se ha causado o nacido, pero que por disposición expresa de las mismas, no se lleva a cabo la determinación de la contribución en cantidad líquida; o bien cuantificada en cuanto a su monto, no se paga ya sea total o parcialmente, por liberar al contribuyente de su pago, por disposición expresa de la ley.

3.4. GENERALIDADES DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS.

a) Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales. Liberación, libertad, franqueza. Exceptuación; excusa.¹⁰¹

b) Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en alguna carga u obligación.¹⁰²

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 91.-

¹⁰¹ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; *Diccionario Jurídico Elemental*, 1º Edición, Nueva Edición Actualizada, Corregida y Aumentada por Guillermo Cabanellas de Las Cuevas. 1993.

3.4.1 ¿QUÉ ES LA EXENCIÓN?

Según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imposables, en virtud de que hay ausencia de materia gravable. Para otros, en cambio, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación, criterio este que sostiene la Honorable Corte Suprema de Justicia de la Nación, al expresar que "las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto".¹⁰³

No es de aceptarse que las exenciones son excepciones a la regla general de tributación, ni que en ellas hay ausencia de materia gravable, por las siguientes consideraciones: Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable.

3.4.2 DEFINICIÓN.

Conforme a las ideas expuestas, la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos

¹⁰² NAVARRETE RODRIGUEZ, David; Diccionario Jurídico En Derecho Penal, México D.F. Mayo De 2010.

¹⁰³ Para la doctrina las exenciones tributarias pueden describirse, atendiendo a los efectos que las producen, como aquellas situaciones en que la deuda tributaria no es legalmente exigible a pesar de haberse realizado el hecho imponible.

hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica¹⁰⁴

3.4.2.1 TEORIA JURIDICA DE LA EXENCION TRIBUTARIA

La exención tributaria: configuración técnico jurídica.

La exención tributaria se considera integrada en la teoría jurídica del hecho imponible ya sea porque modifica los efectos jurídicos tradicionalmente atribuidos al hecho, o porque se considera parte de su contenido, es decir, una manifestación de las normas que configuran aquel hecho.¹⁰⁵

En la concepción de esta figura, se encuentran dos corrientes. Una tradicional, que considera la exención tributaria como un elemento externo excepcional y contrapuesto a las consecuencias normales que derivan del hecho imponible; otra más reciente, que la considera un elemento integrante del contenido del hecho generador. En ambos casos, afecta la extensión del hecho imponible, de ahí su inclusión.¹⁰⁶

3.4.2.2. CONCEPTO DE EXENCIÓN TRIBUTARIA.

Sainz de Bujanda definió la exención como una *“técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos facticos”*.¹⁰⁷

¹⁰⁴ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 19º Edición Actualizada, Editorial Porrúa México 2007 pág.303.

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ La doctrina ha justificado la existencia de la exención del pago de las contribuciones en la legislación fiscal, por considerarla como un privilegio creado en favor del contribuyente, señalando que es por razones de equidad, de conveniencia o de política económica, constituyendo una excepción a la regla general de pago.

¹⁰⁷ Por exención se define de acuerdo al Diccionario Enciclopédico Abreviado como el “Efecto de eximir o eximirse”, Franqueza y libertad que uno goza para no ser comprendido en laguna cosa o para eximirse de algún cargo u obligación. El Maestro Andreozzi señala que la

Cortes Domínguez la define de la siguiente forma: *“hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención”*.

Lozano serrano suscribe junto con Martín Queralt Casado Ollero y Teje Rizo López, que: *“con el término exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo pues, una exención a los efectos normales derivados de la realización de aquel”*.¹⁰⁸

Sainz de Bujanda ha sido señalado por la mayoría de autores Españoles como el responsable de la principal elaboración de la Teoría Jurídica de la exención tributaria. Este autor señala que las exenciones tributarias ofrecen múltiples modificaciones, lo que hace difícil formular un concepto unitario.¹⁰⁹

Así en un sentido extraordinariamente amplio, cabe hablar de exención cuando alguna actividad o persona no soporta realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles.

exención es “Un privilegio que aparece solamente cuando se han cumplido los presupuestos de ley.

¹⁰⁸ MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO; Derecho Financiero y Tributario Parte General, Lecciones de Cátedra, 11ª edición, Editorial Lex Nova, España 2010, pág. 195 y 194.

¹⁰⁹ Kuri de Mendoza Silvia Lizette y otros, óp. cit. págs. 275 y 276, Mientras que Pacci Cárdenas Alberto Carlos sostiene que hay una clasificación tripartita las que se mencionaran a continuación: 1) Objetiva: Cuando el legislador toma en cuenta el hecho imponible del tributo para establecer la exoneración; 2) Subjetiva: Si el legislador toma en cuenta una cualidad del sujeto pasivo. 3) Mixta: Si el legislador toma en cuenta tanto el hecho imponible del tributo como una cualidad del sujeto pasivo.

En este sentido amplio, el beneficio de la exención puede producirse por tres vías:

1° Porque no nace la obligación tributaria, a pesar de que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.¹¹⁰

2° Porque, habiendo nacido la obligación, su pago se ha condonado.

3° Porque nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

En sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.¹¹¹

La exención supone:

- 1- La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria; y
- 2- la existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

El modelo de Código Tributario para América Latina presenta también un concepto de exención en su art. 65: “Exención es la dispensa legal de la

¹¹⁰ Héctor Villegas define el hecho imponible así: Acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

¹¹¹ SOLER ROCH, M.T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria. Civitas. Madrid. 1983. p.20. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Editorial Colex. Madrid. España. 1990. p. 52.

obligación tributaria”, inspirado más bien en la corriente doctrinaria reciente que la considera parte integrante del hecho imponible. Así lo confirma la comisión redactora cuando expresa: “Se refiere a las exenciones tributarias, stricto sensu, que no debe confundirse con los casos de no imposición o inmunidad. El artículo define la exención como la “dispensa legal de la obligación tributaria”.¹¹²

Queda así aclarado el origen exclusivamente legal de las exoneraciones, en concordancia con lo ya dispuesto en el art. 4 dejando también establecido que se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Por el contrario, los casos de no imposición se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador”. La comisión redactora del modelo del código tributario para América latina incluye un aspecto importante, cual es no confundir la exención tributaria con la no imposición.¹¹³

En similares términos, se encuentra el concepto plasmado en la ley general tributaria municipal salvadoreña que, en su artículo 49, literalmente dice: “exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva o pago del tributo, establecida por razones de orden público, económico y social”.

A pesar de la claridad con que doctrinariamente se define y delimita la figura de la exención, no siempre la norma plasma este concepto con igual claridad, combinando, en una misma regulación, exenciones y normas de no sujeción.

¹¹² Debiendo entender por dispensa legal aquel Privilegio, excepción o exención graciosa de lo ordenado por las leyes, que se concede a favor de alguno por consideraciones particulares, más o menos justas. Instrumento, documento o escrito que contiene la dispensa.

¹¹³ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Op.cit pág. 64

Las exenciones tributarias no cuentan con un régimen general, sino con normas dispersas; en leyes de creación de cada tributo, como en las leyes en que se crea una determinada persona jurídica, o en las que se autoriza una determinada actividad. La exención, al formar parte del ámbito del hecho imponible, está cubierta por el principio de reserva de ley¹¹⁴ que deberá ser respetado en las normas no tributarias que otorguen exenciones.

3.5. LAS EXENCIONES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES.

Se piensa al respecto que las deducciones y las exenciones deberían comprender solamente los gastos normales de las personas, tales como los gastos médicos, seguros de vida, educación etc. Este criterio responde a la idea de que toda deducción lleva consigo una oportunidad para evadir el impuesto.

¹¹⁴ Para Villalobos Ortiz el principio de reserva de ley se desprende del concepto de legalidad. En esta dirección sostiene: “Señalamos que la reserva de ley es derivación o complemento del principio de legalidad, en tanto que a través de aquel este se manifiesta particularmente en el campo de la creación de la ley a partir del imperativo que las contribuciones deben estar establecidas en leyes, lo que significa la norma de formación, según cita de Eusebio González refiriéndose a la ex presión empleada por Giannini para aludir al principio que se analiza”.

Para el maestro español González García el principio de legalidad: “(...) cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado (...)”.

En realidad este autor sustenta dicho despliegue en dos momentos. Primero, como acto legislativo primario, cuando se exige la ley solo para crear el tributo, y luego, cuando existe el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada, pudiendo hacerse en forma absoluta o relativa, reservando algunos aspectos a su reglamentación posterior.

Otro aporte doctrinario es el de Lobo Torres, quien sostiene que el principio de reserva de ley constituye un subprincipio del principio de legalidad.

En la orilla de los autores que diferencian ambos principios, se sitúa a Martín Queralt, quien afirma: “De ahí que (...) haya que separar con claridad el concepto de reserva de ley en la esfera normativa –como mandato directamente dirigido al legislador ordinario y la proyección de ese mismo principio en la esfera administrativa que no es sino el principio de legalidad (...)”.

En esta línea Plazas Vega define “La reserva de ley no se puede confundir con la condición de legalidad de las actuaciones de la administración pública, conforme a la cual los funcionarios del Estado tan solo pueden ejercer las competencias y atribuciones que les haya sido asignadas por la ley

(...)”. <http://ao2011actividadesdeeducarte.blogspot.com/2011/11/principios-de-legalidad-y-de-reserva-de.html> Consultado el día 23 de Abril a las 17:51 del año 2013.

La mezcla de exenciones personales¹¹⁵ con las deducciones que nada tienen que ver con la deducción de la renta, ha creado una serie de problemas al sistema impositivo de la renta personal. Se sugiere que la forma para solucionar los problemas, particularmente de las evasiones, se obtendría solamente simplificando el sistema y ampliando la base de impuesto, tornándolo así, de aplicación más generalizada

Para los efectos de exención de impuestos se consideraran de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción gratuita, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivos, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su institución y en ningún caso distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que la integran.

Estas exenciones estaban consideradas desde las primeras leyes de 1915 y 1916. La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1951 definió por primera vez lo que debe entenderse por corporaciones y fundaciones de utilidad pública. El Código Civil, anterior a 1915, solo las define en cuanto a que constituyen personas jurídicas. La definición de 1951 se mantiene en la Ley de 1963.¹¹⁶

¹¹⁵ Son aquellas que favorecen a las rentas correspondientes a determinadas personas, cualquiera sea la fuente u origen de dichas rentas. Las exenciones de tipo personal se establecen generalmente considerando la función pública que desarrolla el beneficiario de la renta o bien por consideraciones de índole social.

¹¹⁶ Entendemos que las Corporaciones y Fundaciones recibirán el tratamiento que corresponde a las personas jurídicas, o sea que pagarán su impuesto social. Por lo tanto, sus asociados quedarán, por analogía, asimilados a los socios de las Sociedades de Capital, y pagarán el impuesto sobre utilidades realmente percibidas. Este tratamiento sería el más

3.5.1. EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS.

En la hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible) están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo.

Anteriormente se ha aclarado que el derecho tributario material no sólo estudia hechos imponibles¹¹⁷, sino que también comprende *otros hechos o situaciones* que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, conducen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.

Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan "exenciones y beneficios tributarios". Tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder *cortar* el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia.¹¹⁸

En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, y realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que

justo y legal, tomando en cuenta que dichos entes seguirían existiendo civilmente como tales y, en consecuencia, los derechos del asociado no podrían modificarse por la simple revocatoria de la exención. En tal virtud, no habiendo reparto de beneficios, será la liquidación de dichas instituciones donde se conocerá el ingreso realmente percibido por el asociado.

¹¹⁷ FERNANDO SAINZ DE BUJANDA lo describe de esta manera: "El conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". Sánchez Blázquez lo define de la siguiente manera: "Presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal".

¹¹⁸ <http://www.slideshare.net/Jguevara10/reformas-fiscales-2012-en-el-salvador>; Op. Cit

la norma tributaria originariamente previo. Veamos, entonces: hay una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola. *Está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria.*¹¹⁹

La consecuencia de la realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la ley ordena. La consecuencia de la segunda es impedir (total o parcialmente) que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto.

Las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional de generalidad¹²⁰ y sus fundamentos o motivos se deben buscar en la política fiscal y no en el derecho tributario. Diferenciamos ahora los conceptos de "exención tributaria"¹²¹ y de "beneficio tributario"¹²² según el sentido dado en el texto.

En la exención tributaria, la "desconexión" entre hipótesis y mandamiento es total. No interesa para el caso si la hipótesis se produjo real o aparentemente. Lo cierto (en cualquiera de ambos supuestos) es que de esa configuración (real o aparente) no surge ninguna pretensión tributaria, ni consiguientemente deuda tributaria de sujeto pasivo alguno.

¹¹⁹En otras palabras y utilizando didácticamente un idioma metafórico: la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

¹²⁰ Para Héctor Villegas Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura. Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

¹²¹ La subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen. O sea que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevar a interpretar que la exención se otorgó "a perpetuidad" y una ley posterior puede suprimirla, cuestión, ésta, que depende de la valoración del legislador de los intereses públicos en juego.

¹²² Concedido por un plazo determinado, dicho beneficio no puede ser legalmente abolido antes del vencimiento del plazo.

Por eso es que, conforme el sujeto pasivo exento no es un auténtico sujeto pasivo tributario y en modo alguno puede ser considerado un "evasor legal" del tributo.

La subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen. O sea que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevar a interpretar que la exención se otorgó "a perpetuidad" y una ley posterior puede suprimirla, cuestión, ésta, que depende de la valoración del legislador de los intereses públicos en juego.¹²³

3.6. ÁMBITO DE LA EXENCIÓN EN EL DERECHO.

Se menciona normalmente en el medio fiscal que es determinante el hecho de estar exento del pago de un crédito fiscal, lo que es, estar exento en una parte de la base gravable de un impuesto, esto quiere decir que no sea grabado o acumulado la totalidad de sus actos o ingresos obtenidos.¹²⁴

El ámbito del derecho tributario fiscal o impositivo para algunos doctrinarios no existe esta figura en virtud de que la autoridad (sujeto activo) está obligado a recaudar lo relativo a los créditos fiscales, por lo que no se cuenta con facultades para perdonar el pago de los créditos omitidos, ni posteriores a él.

No obstante lo anterior, en el derecho privado (Civil – Mercantil) una obligación puede extinguirse por la figura conocida como remisión de la deuda, esto es el sujeto acreedor perdona al deudor de cumplir con su

¹²³ Pero si la norma dispone expresamente la concesión "a perpetuidad" de una exención, se confiere a los sujetos exentos un derecho subjetivo pleno en forma permanente y su situación no puede ser alterada por un precepto ulterior revocatorio de la exención. De igual modo, si se trata de un beneficio tributario concedido por un plazo determinado, dicho beneficio no puede ser legalmente abolido antes del vencimiento del plazo.

¹²⁴ Ibidem.-

obligación y en ocasiones esta no es por la totalidad en virtud de que en ocasiones solo se concede la remisión de los intereses vencidos, etc. Para otros efectos podría hablarse también de la condonación de la deuda.¹²⁵

3.7. CLASES DE EXENCIONES.

Las exenciones se clasifican en: subjetivas y objetivas.

3.7.1. EXENCIONES SUBJETIVAS.

son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago; es decir, son aquellas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible.¹²⁶ El ejemplo más claro aparece en el ordinal 8° del Art. 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Raíces, que establece que la donación a sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores está exenta del pago de dicho impuesto.

3.7.2. EXENCIONES OBJETIVAS.

Son aquellas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención¹²⁷; es decir, la exención se da en razón del hecho y no de la persona. A modo de ejemplo, el ordinal 7° del Art. 1, de la misma ley citada en el párrafo precedente: “las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia”. Es el hecho en sí no la calidad de las personas que

¹²⁵ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario General. Segunda Edición, Ediciones De palma, Buenos Aires 1995, páginas 159-160.

¹²⁶ Son las que se acuerdan en función de la persona, o en otros términos, en atención a calidades o atributos de los sujetos. Pont Mestres señala que el elemento subjetivo del hecho imponible, no tiene con todo por qué coincidir con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En otras palabras, la exención subjetiva es un instrumento al servicio de la justicia tributaria por imperativo constitucional y legal no exime de pago a una persona como privilegio referido a sus circunstancias, individuales, sino que lo hace tomando en consideración su no idoneidad para soportar la carga tributaria de una figura impositiva concreta. Se exime a alguien en cuanto que realiza el hecho imponible. Todo lo cual permite afirmar la íntima conexión entre exención subjetiva y el elemento subjetivo del hecho imponible.

¹²⁷ Son aquéllas que se otorgan en atención a ciertas calidades y características del objeto que genera el gravamen.

intervienen en él, lo que motiva la exención. Algunos autores agregan a esta clasificación otras como las siguientes:

3.7.3 EXENCIONES PERMANENTES Y TEMPORALES.

Las exenciones permanentes son aquellas exoneraciones fiscales cuyo período de vigencia no es establecido de antemano por la ley.¹²⁸ En cambio, son exenciones temporales aquellas que sólo excluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante el plazo que les fija la norma jurídica que las establece.¹²⁹

3.7.4 EXENCIONES TOTALES Y PARCIALES.

Una exención total cuando los efectos de la norma de imposición quedan íntegramente suprimidos. En cambio, se trata de una exención parcial cuando sólo produce un efecto relativo, de manera que la cuantía de la deuda tributaria queda reducida en una cierta proporción¹³⁰.

3.7.5 EXENCIONES ABSOLUTAS.

Son las que eximen al contribuyente de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias.

3.7.6 EXENCIONES RELATIVAS.

¹²⁸ Son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede. Se entiende por exenciones permanentes aquellas cuyo periodo de vigencia no aparece establecido de antemano en la Ley. Nace con voluntad de resultar vigente mientras los crea la propia Ley en la que ha sido establecida; el establecimiento de exenciones permanentes no implica su vigencia perpetua, puesto que la norma que se establece puede cesar en su vigencia.

¹²⁹ Son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado o por períodos fijos establecidos; el establecimiento de exenciones permanentes no implica su vigencia perpetua, puesto que la norma que se establece puede cesar en su vigencia. Se entiende por exenciones temporales aquellas que sólo excluyen el nacimiento de la obligación tributario durante un plazo que se fija por la norma jurídica en el momento de concederse la exención.

¹³⁰ KURI DE MENDOZA SILVIA LIZETTE y otros, Manual de Derecho Financiero 1° Edición 1993 Centro de Capacitación de investigación y Capacitación proyecto de Reforma Judicial págs. 279, 280.

Son las que eximen al contribuyente de la obligación principal, pero no de las secundarias. Por lo que respecta a las exenciones constitucionales, éstas son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o país.

3.7.7 EXENCIONES ECONÓMICAS.

Son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades públicas, las que conceden los decretos de descentralización industrial.

3.7.8 EXENCIONES DISTRIBUTIVAS.

Son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona con dos o más impuestos. Estas exenciones sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales.¹³¹

3.7.9 EXENCIONES CON FINES SOCIALES

Que, como las señaladas en el artículo 109, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte, del deporte, etcétera.

3.7.10. EXENCIONES ATÍPICAS.

Estas no guardan ninguna relación con el objeto del impuesto. Y cuyo ejemplo se da en el artículo 18, fracción XXV de la extinta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que otorgaba la exención a "Los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales", esto es,

¹³¹ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Decimo novena Edición, EDITORIAL PORRÚA, México 2007, pág. 301

se otorgaba la exención de un impuesto que gravaba ingresos de naturaleza mercantil a ingresos de naturaleza civil, como lo son los que perciben las personas físicas que prestan servicios profesionales independientes.

3.8. CARACTERÍSTICAS DE LA EXENCIONES.

Hay que señalar, que al igual que en el caso de los créditos, el legislador viene en establecer las exenciones como herramientas o instrumentos propios de una Política Económica de Inversión o con el fin de evitar la doble tributación interna y externa. Las exenciones son la dispensa legal de la obligación tributaria o si se quiere decir de otra forma la liberación del pago del impuesto en virtud de una norma legal. De la definición anterior, emanan las siguientes características de las exenciones:¹³²

a) Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario: Porque la exención se presenta dentro de la relación jurídica contributiva o tributaria, enmarcada dentro del vínculo por virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, está obligado a pagar las contribuciones causadas, al sujeto activo, al fisco; en consecuencia, al derivar la exención de esa relación jurídica contributiva o tributaria, sólo puede existir cuando haya sido previa y expresamente establecida en una ley fiscal.

b) Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa

¹³² Otros tratadistas de derecho consideran también como características de la exención las siguientes en la Ley: Generalidad: la exención aprovecha a todas aquellas personas que se encuentran previstas en la ley; Legalidad: debe ser ordenada por la autoridad competente y se establezca en la ley. Certeza: debe ser fija y arbitraria, con claridad y precisión, establecer los sujetos que se exime; Permanencia: debe mantenerse permanente al existir la causa que la justifique; Relatividad: que el alcance de la exención libera a un impuesto; Igualdad: que constando en igualdad de condiciones la exención sea exactamente igual, constante y uniforme; Gratuidad: que en fundamento en la causa que le da origen esta no debe exigir contraposición alguna, a excepción de las que se otorgan en ciertas concesiones a corporaciones que presten servicios públicos.

El ordenamiento legal que establezca una exención debe ser una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Código Tributario, de donde se deduce plenamente que las autoridades administrativas no pueden por sí solas crear una exención.

c) Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria: Quien es el beneficiario de la exención, porque constituye una excepción por disposición legal, a la regla general de pago de una contribución, no obstante haberse realizado los hechos o situaciones jurídicas generadoras de la obligación contributiva o tributaria, lo que se traduce en un evidente beneficio económico en favor del contribuyente que goza de dicha exención.

d) Su aplicación es para el futuro: Una vez creada una exención, ésta regirá única y exclusivamente para el futuro, pretender darle efectos retroactivos, aplicarla a situaciones pasadas, causaría inseguridad jurídica en perjuicio del propio contribuyente.¹³³

e) Es temporal: En cuanto sólo subsiste la exención hasta en tanto no se modifique o se derogue la disposición que la decreta o el sujeto pasivo beneficiario de la misma, siga incurriendo o realizando los supuestos o requisitos exigidos por la ley fiscal respectiva para gozar la exención.

f) Es personal: Porque beneficia solamente al contribuyente previsto en la hipótesis legal o al que opera con los productos o servicios exentos. En consecuencia, al variar los supuestos establecidos para gozar de la exención, por disposición fiscal o porque el contribuyente varíe su situación, el privilegio desaparece de inmediato y por ende deja de gozar de la exención respectiva.

g) La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal

¹³³ HERNANDEZ MARTINEZ, Refugio De Jesús; Op cit. pág. 322-323

Se deben establecer por ley. Aplicación del principio de la legalidad o de reserva legal, la exención sólo se puede establecer por ley.¹³⁴

3.9 ¿EN QUÉ CONSISTE LA EXENCIÓN FISCAL Y CUÁL ES SU JUSTIFICACIÓN?

Consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable, la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo. Su justificación, es la existencia de la exención obedece a razones de equidad, conveniencia o política económica.¹³⁵

Los supuestos de exención tributaria, liberan precisamente del cumplimiento de los deberes tributarios de la norma de sujeción, y si se libera o exime de ellos, es precisamente porque éstos se han establecido previamente, a diferencia de la no sujeción.

¹³⁴ Las exenciones obedecen, por regla general, a razones de política, ya que a través de ellas se persigue que los agentes económicos, viéndose liberados del pago del impuesto, se vean incentivados a invertir o bien se pretende alcanzar el principio de la justicia tributaria y evitar la doble tributación.

¹³⁵ Por equidad entendemos la correspondencia perfecta, ética y jurídica de dar le a cada quien lo que le corresponde; consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, de donde se desprende el principio jurídico de que se deben tratar iguala los iguales y de manera desigual a los desiguales.

Razones de conveniencia Estarnos en su presencia cuando la legislación fiscal libera del pago de contribuciones a determinadas instituciones, organismos O agrupaciones, que en virtud del objeto social que desarrollan, ya sea de carácter político, social o cultural, el legislador ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas contributivas, con el objeto de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos económicos al desarrollo de sus actividades, que al Estado de una u otra forma le conviene fomentar por sus evidentes beneficios de carácter colectivo.

Se entiende por razones de carácter económico el otorgar una exención, cuando el Estado tiene particular interés en fomentar el desarrollo industrial de una región del Pals, la creación de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes manufacturados o de consumo necesario, la creación de empresas en áreas geográficas de menor desarrollo económico, aumentar la creación de empleos, fomentar la siembra y cultivo de determinados productos, o determinada actividad.

La Prohibición constitucional que vela específicamente la posibilidad de otorgar exenciones de tasas y contribuciones especiales, no puede interpretarse extensivamente en detrimento de los administrados, privándoles de la posibilidad de gozar de exenciones a impuestos municipales, cuando una ley así lo establezca.

3.10. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Los principios jurídicos que se deben tener en cuenta en materia tributaria son los siguientes:

3.10.1 PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.

A los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto Impositivo se les imponen obligaciones iguales.

3.10.2. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

La progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos como pueden ser la distribución de la renta.¹³⁶

3.10.3 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

En el derecho tributario. El principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo. ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los

¹³⁶ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario General. Op.Cit páginas 165.

particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley. Como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.¹³⁷

3.10.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

3.10.5 PRINCIPIO DE JUSTICIA IMPOSITIVA

En lo que se refiere al principio de justicia tributaria, éste consiste en el reparto de las cargas públicas en consecuencia, no puede ser relegado a considerarlo un simple enunciado constitucional. Sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de influir con su fina esencia tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario.¹³⁸

3.10.6. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

La igualdad se ha convertido en un elemento básico de nuestro ordenamiento constitucional. En el ámbito tributario es frecuente considerar

¹³⁷ CARRASCO IRIARTE, HUGO; Derecho Fiscal I, Editorial IURE, México 2001, pág. 29 y

³⁰
¹³⁸ *Ibidem.*

que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma, Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica.¹³⁹

Las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio de la generalidad, y sus fundamentos o motivos atienden y deben buscarse en la política fiscal¹⁴⁰ de un determinado momento.

3.10.7 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

Por lo tanto la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por la Constitución de la república de El Salvador, y el cual debe de ser entendido

¹³⁹ QUERALT, JUAN MARTÍN, LOZANO SERRANO, CARMELO y POVEDA BLANCO, FRANCISCO; Derecho Tributario , decimo tercera edición; Editorial Thompson Aranzadi, España 2008, pág.54-56

¹⁴⁰ Fiscal viene de la palabra “fisco” que significa ‘tesoro del Estado’; es decir, el tesoro público que pertenece a todos. La política fiscal es la política que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento. La política fiscal es el instrumento a través del cual el Gobierno participa en la actividad económica de un país, por medio de sus componentes básicos: los ingresos fiscales y el gasto público, así como a través de una acertada gestión de la deuda pública. Constituye a la vez un instrumento de desarrollo, por cuanto, la orientación de las acciones que ejecutan las instituciones públicas puede elevar el nivel de bienestar general de la sociedad, como componente principal de la función de la política fiscal

como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.¹⁴¹

La capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y este principio como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.¹⁴²

Este principio nace con la corriente italiana, siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de tal principio. Para Griziotti, dicho principio se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

Para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva.¹⁴³

¹⁴¹ Para HÉCTOR B. VILLEGAS la capacidad contributiva consiste en: el límite material en Cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su "justicia y razonabilidad"

¹⁴² KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE Y OTROS, Manual De Derecho Financiero, Óp. Cit pág. 102

¹⁴³ Sainz de Bujanda, F. Lecciones de Derecho Financiero, Óp. Cit. Pág. 97.

En otras palabras, al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva

3.10.7.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. ¹⁴⁴

En los antecedentes de la Declaración francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791 contenían el principio ("La contribución commune doit être également répartie entre tous les citoyens *en raison de leurs facultes*').

Su origen fue, sin embargo, anterior, y su evolución condujo a su consagración constitucional en la gran mayoría de los Estados de derecho observando el derecho comparado, en el cual numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales. Así, el art. 53 de la Constitución Italiana expresa que "todos son obligados a concurrir a los *gastos en razón* de su capacidad contributiva", y también lo hayamos expresamente consagrado en las Constituciones de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, etc.

Por el contrario, otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas al regular la materia, ya que las hay que contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario, y de guías o pautas para que la normativa tributaria se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago. Así, los casos de Chile, Portugal, Túnez, Yugoslavia, Liechtenstein, etc.¹⁴⁵

¹⁴⁴ La capacidad contributiva, también llamada 'capacidad de pago' por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

¹⁴⁵ Héctor Villegas, Manual de Finanzas Públicas, Editorial De Palma, Bs. As., 2000, p. 203

3.10.7.2. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado¹⁴⁶. Lo anterior quiere decir, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan contribuir al sostenimiento del gasto público.

Por su parte, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como “la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria”.¹⁴⁷

Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

García Bueno¹⁴⁸, citando la doctrina italiana señala que: “el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”

Por lo tanto, la capacidad contributiva como presupuesto de la imposición consiste en que el sistema tributario debe basarse en este principio. Es decir,

¹⁴⁶ CALVO NICOLAU, E. *Tratado de Impuesto Sobre la Renta. Tomo I*. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 414.

¹⁴⁷ CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2004. Pág. 83.

¹⁴⁸ GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal. Tomo XVII*. Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. Pág. 140.

que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Fernández Sagardi el cual por su parte nos dice: En materia del Impuesto Sobre la Renta describe la capacidad contributiva, como la situación económica que refleja una real capacidad de pago.

En un impuesto al ingreso o en una a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.¹⁴⁹

Existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, Calvo Nicolau,¹⁵⁰ explica muy bien esta diferencia, estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza.

El concepto de capacidad económica es netamente jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la

¹⁴⁹ FERNÁNDEZ SAGARDI, A. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta. El Mercado de Valores Año LIX*. SICCO, México, 1999. Pág. 23.

¹⁵⁰ CALVO NICOLAU, E. *Op. Cit.* Pág. Págs. 405-414.

capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado.¹⁵¹

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.

Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.

No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

Al respecto, dice Spisso, “no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo”.¹⁵²

En consecuencia se concluye, que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un

¹⁵¹ Ídem.

¹⁵² SPISSO, RODOLFO R. Pág.354.

movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

Aunado a los conceptos anteriores, la Sala de lo Constitucional ha dicho que: "El principio de capacidad económica o contributiva -también llamado "capacidad de pago" consiste en la aptitud económico-social de una persona para contribuir al sostenimiento del Estado, enfocándose más en las posibilidades que en la idea de sacrificio económico; por ello, de acuerdo a la doctrina tributaria, la capacidad económica se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, transacciones, etc.)".¹⁵³

De esta misma forma Rodolfo Spisso menciona: "Por otra parte, la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla.

Existe consenso en la doctrina en considerar índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.¹⁵⁴

Lo anterior es reflejo de lo preceptuado por el artículo 130 inc. 2° de la Ley General Tributaria Municipal,¹⁵⁵ que literalmente dice: "Para la fijación de las tarifas por tasas, los Municipios deberán tomar en cuenta los costos de suministro del servicio, el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socio-económica de la población".

¹⁵³ Sala de lo Constitucional, Sentencias de amparo referencias, 104-2001 y 406-2001 de fechas 28 de mayo 2002 y 23 de septiembre de 2002, respectivamente.

¹⁵⁴ SPISSO, RODOLFO R. Óp. Cit. Pág.354.

¹⁵⁵ Decreto Legislativo No. 86 de fecha 17 de Octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 1991.

3.10.7.3. OTRAS CONSIDERACIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

En relación a la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago.¹⁵⁶

En este sentido, Augusto Fernández Sagardi señala que, “un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo, al gobierno recaudador, el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana”.¹⁵⁷

En consecuencia, queda firme el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de cada

¹⁵⁶ En opinión de Alberto Tarsitano "La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible

¹⁵⁷ FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Óp. Cit., Pág. 22.

país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación de tributar, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, mayor será la recaudación que obtenga el Estado.¹⁵⁸

Para Calvo Nicolau, dicho autor nos dice al respecto: que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva.¹⁵⁹

La Sala de lo Constitucional, al respecto manifestó que: “Según el principio de capacidad económica, están obligados a contribuir al sostenimiento del Estado las personas que tengan capacidad económica para soportar las cargas que ello representa.

Es usual equiparar la capacidad económica de una persona con la titularidad de riqueza o con la disponibilidad de medios económicos, de tal manera que este principio exige no sólo la participación en el sostenimiento de los gastos públicos por quien tenga la capacidad de pago suficiente, sino que, además, esa participación se establezca en función de su respectivo nivel económico, en el sentido que quién tenga capacidad económica superior contribuya en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior.

El legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar aquéllos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica; y no

¹⁵⁸ FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Óp. Cit., Pág. 23.

¹⁵⁹ CALVO NICOLAU, E. Óp. Cit. Pág. 195.

puede elegir como hechos significativos, a la hora de repartir la carga tributaria, situaciones que no tengan significado económico."¹⁶⁰

El doctrinario Juan Martín Queralt, cita lo expuesto por los autores Martín Delgado y Palao Taboada: "El principio de capacidad económica obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de fin patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

La capacidad económica veda la existencia de discriminaciones o tratamientos desiguales en situaciones iguales, siempre que dicho tratamiento no esté fundado en la consecución de otros principios¹⁶¹".

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

Al respecto el Dr. Marco César García Bueno nos dice lo siguiente: *el Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo.*

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

Por último tomando en consideración todo lo expuesto, siendo para Augusto Fernández Sagardi el cual sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella,

¹⁶⁰ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Amparo referencia 646-2004 de fecha 6 de marzo de 2006.

¹⁶¹ MARTIN QUERALT, J.; y otros. Óp. Cit. Pág. 122

toda vez que los hechos imposables deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes¹⁶²; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudicará al pueblo sino que también se verá afectado el Estado, ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque la forma de eludir al fisco a fin de pagar menos impuestos y por lo tanto la recaudación disminuye.

La capacidad contributiva se considera como un límite impositivo, el cual restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones.

Al establecer que la elección de hechos imposables se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio en estudio se convierte en un límite de validez de los impuestos.¹⁶³

3.10.7.4 RELACIÓN CON OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

El principio de capacidad económica no impide que el legislador tenga en cuenta otras consideraciones y establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a otros criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza.¹⁶⁴

Los propósitos esenciales del impuesto no siempre revisten carácter económico, ya que se puede tener en cuenta razones de conveniencia económica, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de la

162 FERNÁNDEZ SAGARDI, A. Óp. Cit., Págs. 21-22.

¹⁶³ ibidem.

¹⁶⁴ El principio de la capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias. Esta aptitud para cumplir con las cargas tributarias es el punto de arranque del legislador para elevar a norma jurídica de contenido obligatorio, los supuestos que dan nacimiento a obligaciones tributarias.

capacidad contributiva de los afectados, pero de ello no ha de seguirse que pueda existir un impuesto donde no haya capacidad contributiva.¹⁶⁵

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

En este orden de ideas es necesario hacer una diferencia entre los principios de proporcionalidad (el cual desarrollamos más adelante) y el de capacidad contributiva que si bien es cierto tienen mucha relación no significan de ninguna manera lo mismo: entendiéndose que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria.

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

El principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imposables, es necesario que sean estos reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la Ley y el hecho imponible¹⁶⁶; es decir, los

¹⁶⁵ SPISSO, RODOLFO R. Óp. Cit. Págs.354-355.

¹⁶⁶ JARACH, DINO. *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*. Op. Cit., Pág. 102.

hechos impositivos de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

3.10.8 PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Generalidad significa según el Diccionario de la Real Academia: mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular.¹⁶⁷

Desde la perspectiva tributaria, el principio de generalidad “significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas”.¹⁶⁸

Dicho principio, no se encuentra regulado en la Constitución Salvadoreña, sin embargo, opina Kuri de Mendoza, puede ser considerado incorporado en la segunda parte del art. 3, que prohíbe establecer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo, o religión.¹⁶⁹

Al respecto, nos dice Spisso: “la obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad económica”.¹⁷⁰ Se trata igualmente, dice Pérez Royo,¹⁷¹ de un principio conectado con el principio de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones¹⁷² o privilegios en materia fiscal. Como derivación del principio de igualdad, es menester, que los tributos se apliquen

¹⁶⁷ *Diccionario de la Lengua española: Tomo II. 22ª Edición*, Real Academia Española; Madrid, 2001. Pág. 994

¹⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 9ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991. Pág. 104.

¹⁶⁹ KURI DE MENDOZA, S. Óp. Cit. Pág. 73.

¹⁷⁰ SPISSO, RODOLFO. Óp. Cit. Pág. 347.

¹⁷¹ PEREZ ROYO, F. Óp. Cit. Pág. 38

¹⁷² *Vid.* ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Págs. 68-69. Si se permitiera una facultad discriminatoria con cualquier pretexto, ya sea secta, clase, raza, etc. estaríamos violando los fundamentos mismos de una República. Nadie puede ser excluido entonces, y aunque suene como un principio negativo la existencia de la generalidad es lo suficientemente ilustrativa de lo que se quiere en este terreno.

con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos.¹⁷³

Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.¹⁷⁴

Dicho principio es una condición esencial para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.¹⁷⁵

El principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo¹⁷³ que positivo, no se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, de linaje o casta.¹⁷⁶

Como se manifestó *supra*, este principio supone que todos los sujetos jurídicos están sometidos al poder tributario¹⁷⁵ (sentido positivo) y que no se puedan establecer exoneraciones individuales o de grupo (sentido negativo), ya sea a personas naturales o jurídicas, que no tengan una justificación dada por el ordenamiento tributario y específicamente por la misma Constitución.

La sala de lo Contencioso Administrativo ha dicho que: “Por el poder tributario o potestad tributaria, sólo se crean los tributos mediante normas

¹⁷³ GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 319.

¹⁷⁴ Ídem.

¹⁷⁵ En el mismo sentido, GARCÍA VIZCAÍNO, C. Óp. Cit. Pág. 279

¹⁷⁶ En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R. Óp. Cit. Pág. 50. Junto a la declaración positiva del principio de generalidad, “todos están obligados a pagar tributos”; es más clarificador el planteamiento negativo: “nadie está exonerado de tributar”.

dirigidas a todos los destinatarios, es decir son obligaciones de carácter abstracto o general para sujetos indeterminados, en tanto, por la realización del hecho imponible, se concretiza la relación jurídica tributaria, dándose un deudor tributario y un acreedor tributario que es el Estado”.¹⁷⁷

3.10.8.1 ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN.

En sus orígenes, con el principio de generalidad trataba de proscribirse la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos. Desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos, humillados, entre otras cosas, a pagar tributos al vencedor,¹⁷⁸ hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas.

En su momento, con el constitucionalismo se reivindicó en las cartas magnas la vigencia del principio de generalidad. Con el mismo se combatía la arbitrariedad y se evitaban dispensas arbitrarias del pago de tributos, tan frecuentes a lo largo de la historia y debidas, las más de las veces, al capricho regio o al favor del señor feudal.¹⁷⁹

Sin embargo, en una sociedad en la que el principio de igualdad¹⁸⁰ de los ciudadanos ante la ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios –que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho-, sino que se está postulando una aplicación correcta del

¹⁷⁷ VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. Op. Cit. Pág. 264

¹⁷⁸ Vid. Capítulo I. Origen y evolución de los tributos.

¹⁷⁹ MARTIN QUERALT, J.; y otros. Op. Cit. Pág. 148

¹⁸⁰ Vid. ESPINOSA, JOSÉ ALBERTO. Op. Cit. Pág. 68. La generalidad es una conquista en la permanente lucha de los pueblos por la igualdad

ordenamiento tributario, de forma que no sólo existan privilegios amparados por ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la ley.

Por su parte, dice Calvo Ortega, “el principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal”.¹⁸¹

3.10.8.2. LA EXENCIÓN COMO LÍMITE AL PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Sainz de Bujanda,¹⁸² sostiene, que el principio de generalidad no supone que todos deban pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesto de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley. Es decir, que no se pueden eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva. En definitiva, este principio de generalidad lo que prohíbe es la existencia de privilegios. La diferencia entre el principio de generalidad con el de capacidad contributiva, es que el primero responde a la pregunta ¿A quién se grava?; y el segundo ¿Cómo se grava? La generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve

¹⁸¹ CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50.

¹⁸² SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Óp. Cit. Pág. 104.

político y la capacidad contributiva una situación concreta ante un tributo determinado que afecta la persona natural o jurídica que se trate.

Así, Fonrouge, considera que el beneficio de la dispensa de impuestos constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tienen validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el poder legislativo, con el propósito –por lo común –de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país.¹⁸³

Por lo que, el principio de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser.

Estas normas, dice Pérez Royo,¹⁸⁴ pueden fundamentarse en la propia capacidad económica (por ejemplo la exención de la renta mínima o vital) o en otras razones amparadas por el ordenamiento (véase las Rentas no gravables, del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁸⁵). Lo que no es

¹⁸³ GIULIANI FONROUGE, C. Op. Cit. Pág. 320. Al respecto nos dice, VILLEGAS, Héctor Belisario. Óp. Cit. Págs. 264-265. El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda (no comprende a todos).

¹⁸⁴ PEREZ ROYO, F. Op. Cit. Pág. 38

¹⁸⁵ Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de Diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, de fecha 21 de diciembre de 1991.

admisible, de acuerdo con esta regla de generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitu personae*.

Así, lo entendió la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo Español, al establecer que: “la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto la alusión "*Intuitu personae*", la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”¹⁸⁶

El quebranto del principio de generalidad, como lo llama Sainz de Bujanda¹⁸⁷, se produce por distintos mecanismos técnicos jurídicos. En un sentido muy amplio, puede considerarse que la quiebra se produce si la ley, al definir los hechos impositivos, deja fuera otros hechos reveladores, de modo análogo a los grabados de capacidad contributiva. Ocurre, en efecto, por esa vía, que la carga impositiva no queda repartida con carácter general sobre todos los sujetos de igual capacidad contributiva.

El mecanismo que con mayor frecuencia se utiliza como límite o quebranto del principio de generalidad es la exención¹⁸⁸, la que consiste bien, en que determinados hechos, lógicamente comprendidos dentro del presupuesto de hecho de un tributo, no hacen surgir, por determinación expresa de la ley, la

¹⁸⁶ Tribunal Supremo Español. Sala de lo Contencioso. Sentencia Definitiva número 361 de fecha 2 de Junio de 1986.

En <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=4400560&links=generalidad&optimize=19960111>. Consultado a las 15:30 P.M. el día 28 de Marzo de 2013

¹⁸⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 104.

¹⁸⁸ El art. 64 del Código tributario, define la exención, como: la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.

obligación tributaria (exención objetiva); bien en que, cuando el hecho imponible se produce respecto a una persona o a un círculo de personas determinadas, no surge para ellas la obligación tributaria (exención subjetiva).¹⁸⁹

Un ejemplo claro de exención objetiva que se da en El Salvador, se da en la Ley del Impuesto sobre transferencia de bienes raíces¹⁹⁰, la cual en su art. 1 establece: Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

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

2ª. Numeral Suprimido.

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

4ª. Numeral Suprimido.

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

6ª. La adquisición de bienes por parte del Estado, las Municipalidades y demás corporaciones y fundaciones de Derecho Público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, salvo disposición legal expresa en contrario. Las Instituciones Autónomas, están sujetas a lo prescrito en el Régimen General de Exenciones contenido en el Decreto Legislativo N° 276, de fecha 31 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial N° 21, Tomo 290, de fecha 3 de febrero del mismo año;

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

¹⁸⁹ *Ibíd.* Pág. 105. Véase en el mismo sentido, ESPINOSA, José Alberto. *Op. Cit.* Pág. 69. La generalidad puede, bajo un correcto marco jurídico, atenuarse cuando, atendiendo a razones subjetivas u objetivas, se acuerda que personas, situaciones, regiones, etc. no les nazca la obligación tributaria, lo que se denomina exenciones, que es lo equivalente a inculpabilidad en materia penal.

¹⁹⁰ Decreto Legislativo No. 534 de fecha 20 de Mayo de 1993, publicado en el Diario Oficial número 115, tomo 319, de fecha 08 de junio de 1993.

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

9ª. El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomisitos vuelvan a éste después del plazo;¹⁹¹

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

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

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

Un ejemplo de la legislación Salvadoreña, seda en el caso de la exención subjetiva, es el art. 8 de la Ley de Equipajes de viajeros procedentes del exterior,¹⁹² que literalmente dicen: Los transportistas, -capitanes, pilotos o conductores, oficiales y tripulantes-, cuando entren al país en ejercicio de su actividad profesional, gozarán solamente de la exención para la introducción de sus efectos personales mencionados en los Artículos 2 y 3 de la presente ley, debiendo tales personas declarar por escrito la entrada de cualquier bien nuevo.

Para que no se contradiga el principio de generalidad, la exención ha de tener su fundamento en la justicia tributaria. Debe eximirse lo que es justo que no tribute (así lo entendió la Sala de lo Constitucional, respecto al art. 26 de la Ley del Fondo de Conservación Vial¹⁹³, que afectaba al sector

¹⁹¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 126

¹⁹² Decreto Legislativo No. 680 de fecha 20 de octubre de 1993, publicado en el Diario Oficial número 6, tomo 322, de fecha 10 de Enero de 1994.

¹⁹³ Decreto Legislativo No. 208 de fecha 30 de noviembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 237, tomo 349, de fecha 18 de diciembre de 2000.

pesquero del país¹⁹⁴), no debe eximirse lo que es justo que tribute (un ejemplo de ello es la Ley de Derechos fiscales por la circulación de vehículos¹⁹⁵). Las exenciones contrarias al principio constituyen privilegios, en el sentido peyorativo de normas excepcionales no justificadas en base a criterios de justicia.¹⁹⁶

Calvo Ortega, cuestiona ¿En qué medida afectan al principio de generalidad las innumerables y a veces importantes exenciones establecidas en los ordenamientos tributarios de nuestros días? La respuesta, es ninguna, sólo afectarían si fuesen declaraciones de exoneración subjetiva y real.¹⁹⁷

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

En palabras de Martín Queralt, el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. Ahora bien, debe tenerse presente que la concesión de beneficios tributarios puede ser materialmente legítima cuando a pesar de favorecer a

¹⁹⁴ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 59-2003, de fecha 12 de Julio de 2005. Existe una exclusión arbitraria de beneficio –por parte del legislador- del sector que se dedica a las actividades de pesca, a quienes no se les benefició con las exenciones que otorga la LEYFOVIAL a los aviones y autobuses, omisión en la que el legislador incurrió y que es manifiestamente inconstitucional... el legislador, como hemos apuntado supra, ha realizado una exclusión arbitraria de beneficio que conlleva dos situaciones: (i) la violación al principio de igualdad; y (ii) la generación de una inconstitucionalidad por omisión. La solución más atinada será, lógicamente declarar inconstitucional la norma sujeta al este examen de constitucionalidad y "reconstruirla" sustituyéndola por la otra. En consecuencia se establece que el art. 26 de la LEY FOVIAL vulnera el art. 3 Cn., siendo inconstitucional su contenido.

¹⁹⁵ Decreto Legislativo No. 504 de fecha 16 de abril de 1993, publicado en el Diario Oficial número 73, tomo 319, de fecha 22 de abril de 2000.

¹⁹⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 105

¹⁹⁷ CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50.

personas dotadas de capacidad contributiva suficiente para soportar cargas tributarias, el legislador dispensa el pago de tributos con el fin de conseguir satisfacer determinados fines dotados de cobertura constitucional.¹⁹⁸

La no discriminación (esencia de la generalidad) puede llevar a determinadas interdicciones en tributos de establecimiento discrecional donde la manifestación de capacidad es la misma (por ejemplo las contribuciones especiales¹⁹⁹) o en actuaciones tributarias de las Administraciones no simultáneas en todo el Estado (por ejemplo las revisiones catastrales que realizan los municipios). En otras palabras, el principio de capacidad no obliga al legislador a gravar todas las manifestaciones de la misma (no tiene carácter universal), mientras que el de generalidad sí obliga a actuar en relación con todos los sujetos que se encuentran en la misma situación.²⁰⁰

3.11. INTERPRETACIÓN DE LAS EXENCIONES.

Las exenciones, según Rodolfo Spisso²⁰¹, pueden ser interpretadas de las siguientes maneras:

Interpretación restrictiva: Esta modalidad parte de la premisa que las exenciones constituyen odiosas violaciones al principio de generalidad del impuesto, que como observa Jarach, se funda en la aplicación del principio latino “*plus dixit quam voluit*”, que significa que el legislador ha dicho más que en lo que la realidad quería decir, lo que aconseja restringir el sentido de las palabras para acotar al mínimo su campo de aplicación.²⁰²

¹⁹⁸ MARTIN QUERALT, J.; y otros. Óp. Cit. Págs. 148-149

¹⁹⁹ El art. 15 del Código Tributario, define la contribución especial, como: “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación”. Un ejemplo de ello es el impuesto regulado en la Ley Fovial, a la cual hicimos referencia *supra*.

²⁰⁰ CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 51

²⁰¹ SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 348

²⁰² JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Op. Cit. Pág. 269

Interpretación estricta: García Belsunce, señala que la interpretación estricta es “aquella que se limita a declarar el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas, sin restringirlo o reducirlo- interpretación restrictiva- ni tampoco extenderlo en función de la voluntad de la ley interpretada más allá del sentido literal del texto, de acuerdo con su sentido racional- interpretación extensiva”.²⁰³

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

Interpretación Extensiva: La utilización de métodos generales de interpretación- y en particular el de la significación económica- en derecho tributario signó el abandono de la sujeción irrestricta a la letra de la ley. Para apreciar el espíritu de la ley determinado por la voluntad del legislador se hace necesario recurrir a la ponderación, junto al elemento gramatical, del elemento lógico que estriba en la descomposición del pensamiento del legislador, en la búsqueda del espíritu de la ley, del elemento histórico que trata el derecho existente sobre la materia de la época en la cual la ley ha sido dictada y determina el modo de acción de ésta y los cambios que ha introducido y del elemento sistemático, que aprehende el vinculo intimo que liga a las instituciones y reglas de derecho en una vasta unidad.²⁰⁴

3.12. JUSTIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES O BENEFICIOS FISCALES.

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

En palabras de Sainz de Bujanda²⁰⁵, las exenciones para este tipo de incentivos, para el desarrollo económico y la redistribución de la renta constituyen innegablemente imperativos de justicia, y ésta es una, no se

²⁰³ GARCÍA BELSUNCE, H. *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982. Pág. 115.

²⁰⁴ SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. Pág. 350

²⁰⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Op. Cit. Pág. 106.

puede admitir la colisión entre dos especies de justicia y jamás la injusticia puede servir a la justicia.

Desde el punto de vista jurídico positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atractivos que estos sean, porque para ello, sería necesario producir una legislación radicalmente nula por inconstitucional. El ordenamiento jurídico ha de entenderse y aplicarse como un todo y sería aberrante que las operaciones se hicieran de modo que hubieran de sacrificarse determinados principios y normas fundamentales por otros de igual rango.²⁰⁶

Martín Queralt²⁰⁵, explica, que este aspecto debe tenerse en cuenta, ya que el sistema tributario se mueve cada vez más en un contexto económico que obliga al Estado a utilizar el tributo como medio de política económica.²⁰⁷

La Constitución de la República de El Salvador permite las exenciones²⁰⁶ a favor de ciertas actividades al otorgar a la Asamblea Legislativa la facultad de “decretar de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios” (art. 131, ordinal 11° Cn.)

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

Héctor Belisario Villegas, es adverso a las exenciones tributarias dadas por el Estado, llamándolas regalos tributarios, el cual explica: “a nadie le cabe duda

²⁰⁶ Ídem.

²⁰⁷ Dr. Marco Cesar García Bueno, El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral. México, p. 26

de que casi todas las medidas que se disponen en nombre de la promoción económica nacional o regional, son abiertamente violatorias de la generalidad entendida como expresión de capacidad contributiva. Muchas de estas acciones estatales significarán la exención por razones de fomento de sujetos tributarios con inmensa capacidad de pago público, pero que no abonarán los impuestos para alentar, con su acción, el incremento de puestos de trabajo o el progreso de las zonas atrasadas.²⁰⁸

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

a) Las medidas extra fiscales traen más inconvenientes que ventajas, porque producen brechas y quiebres en el sistema tributario, que pierde consistencia y homogeneidad. Los tributos se erosionan y son más difíciles de controlar. Se producen incontables huecos por donde (cual pez en el agua) se cuele la evasión.

b) Es innegable el grave peligro de que grupos gobernantes o amigos del poder promuevan actividades en que están personalmente interesados, con prescindencia de las necesidades públicas.²⁰⁹

c) No hablaremos de corrupción y acciones ilícitas de las autoridades gubernamentales. Ello es tema que corresponde al derecho penal común. Pero el refrán dice que “la ocasión hace al ladrón”.

e) Ello da lugar a una conducta gubernamental igualmente reprobable, ya que el Estado revoca retroactiva e indiscriminadamente este tipo de medidas en abierta violación a los derechos adquiridos de todos aquellos, que de buena fe, realizan las inversiones requeridas.

f) Los obsequios tributarios desfiguran los tributos y hacen olvidar su verdadera esencia.²¹⁰

La concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada- y ser constitucionalmente-, siempre que la misma sea un expediente para la

²⁰⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 267.

²⁰⁹ *ibídem*.

²¹⁰ *Ídem*.

consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional.²¹¹ No podrá, en tales supuestos hablarse de privilegios contrarios al principio constitucional de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas.

La sala de lo Constitucional, hablando sobre la competencia de la Asamblea Legislativa, para decretar los incentivos y beneficios fiscales en los objetivos que gozan de respaldo constitucional, ha dicho: puede dividirse en tres aspectos:

- a) Que la Asamblea Legislativa tiene la competencia para „decretar de una manera general, beneficios e incentivos“ ;
 - b) Que dichos beneficios o incentivos pueden ser fiscales o de cualquier naturaleza“ ; y
 - c) Que los mismos deben tener por objeto „la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios“ .
- Ahora bien, por su estrecha relación con uno de los puntos de la pretensión objeto del presente proceso, a continuación únicamente se interpretará el tercer aspecto de dicho ordinal.

El constituyente quiso -aunque sin antecedentes histórico normativos- incluir dentro de la zona de reserva de ley a favor del Órgano Legislativo, la posibilidad de que éste decretara, entre otras cosas, beneficios o incentivos fiscales para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios; es decir, que se habilita a crear incentivos o beneficios fiscales que vayan orientados a elevar o mejorar -en

²¹¹ Nuestra Constitución, regula en el Orden Económico los objetivos de política económica para el desarrollo social, estableciendo: art. 101 inciso 2: *“El Estado promoverá el desarrollo económico social mediante el incremento de la producción, la productividad y la racional utilización de los recursos. Con igual finalidad, fomentará los diversos sectores de la producción y defenderá el interés de los consumidores”*. El art. 102 inciso 2: *“El Estado fomentará y protegerá la iniciativa privada dentro de las condiciones necesarias para acrecentar la riqueza nacional y para asegurar los beneficios de ésta al mayor número de habitantes del país”*.

términos generales- condiciones de vida, aspectos intelectuales, condiciones de productividad, etc. o como la misma Constitución sostiene, aspectos culturales por un lado, científicos por otro, así como aspectos agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.²¹²

En síntesis, el establecimiento de beneficios o incentivos fiscales por medio de decreto legislativo debe estar encaminado al logro de iniciativas que favorezcan definitivamente los rubros de la realidad antes mencionados, indistintamente de su grado de establecimiento o perfeccionamiento en el momento en que surgen aquellos beneficios fiscales".²¹³

²¹² VILLEGAS, Héctor Belisario. Op. Cit. Pág. 298.

²¹³ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 22-98 de fecha 19 de Marzo de 2002.

CAPITULO IV

LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS A PARTIR DE LA REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA MEDIANTE EL DECRETO 957.

Las exenciones²¹⁴ constituyen un efecto de ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho generador, cuya realización y no obstante ella, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.

Se pueden constituir como bonificación fiscal por la que, en determinados casos observados por la ley, el sujeto pasivo²¹⁵ se ve liberado del pago de parte o la totalidad de un impuesto. Debe diferenciarse de la no sujeción, pues en ésta no se ha realizado actividad alguna que sea considerada como imponible, mientras en aquélla, y en condiciones normales, existiría el deber de pagar el tributo.²¹⁶

La exención tributaria tiene lugar cuando la disposición tributaria contempla que en determinados supuestos, previstos expresamente en ella, no obstante producirse el hecho generador, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo. Es decir, constituye un efecto de ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho generador, cuya realización y no obstante ella, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.²¹⁷

²¹⁴ Son un beneficio tributario otorgado donde se libera del pago total o parcial del Impuesto sobre la Renta.

²¹⁵ Persona física o jurídica que la ley designa como obligado al pago de un tributo, ya sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente.

²¹⁶ Disponible en: <http://www.economia48.com/spa/d/exencion-tributaria/exencion-tributaria.htm> consultado a las 21:16 del día 16 de Mayo de 2013.

²¹⁷ SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, sentencia número 66-2005/4-2006, de fecha quince de febrero de 2012.

El mecanismo jurídico para que esto ocurra se verifica con la concurrencia de dos disposiciones tributarias en sentidos contrapuestos: la primera, la que define el hecho imponible y le asocia el efecto del nacimiento de la obligación tributaria; la segunda, la de exención, que enerva los efectos de la anterior, disponiendo que no se desarrollen tales respecto de determinados sujetos que realicen el hecho imponible (exención subjetiva) o impidiendo que se apliquen a determinadas situaciones que pudieran incluirse en el hecho generador (exención objetiva).²¹⁸

En un plano normativo, el hecho generador se plantea como el presupuesto de hecho o hipótesis de la norma, con las características de generalidad y abstracción propias de cualquier presupuesto de hecho normativo, y comprende tres funciones importantes en el establecimiento de la obligación tributaria:

- a) como génesis de la misma;
- b) como identificador de cada tributo;
- c) como índice o concreción de capacidad económica.

Puesto que la caracterización del tributo se agota en su definición como obligación ex lege, el hecho generador aparece como el presupuesto de hecho a cuya verificación se conecta la ley con el nacimiento de la obligación de pagar un monto determinado.

Asimismo, el hecho generador es utilizado para configurar cada tributo, no sólo en el sentido de diferenciar cada categoría tributaria (impuesto, tasa o contribución especial), sino en el de cada concreta figura de tributo (impuestos directos, impuestos indirectos, reales o personales, entre otras clasificaciones), que se diferencian entre sí con base en su hecho imponible²¹⁹.

²¹⁸ Sobre las exenciones, es preciso afirmar que las disposiciones jurídicas que establecen tributos determinan quiénes se encuentran en la obligación (definida en la misma ley) de pagar una cantidad de dinero al Estado o a otro ente público en concepto de tributo, a verificarse el hecho generador de la obligación tributaria

²¹⁹ Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley configuradora de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Negocios, actos o circunstancias de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad

Además, la definición legal del tributo se conecta con los principios constitucionales, si el hecho generador cumple su función como índice de capacidad económica, pues el legislador ve limitada su discrecionalidad en la creación de hechos imposables que no sean reveladores de capacidad económica.

La Constitución de la República otorga al legislador la competencia exclusiva de creación de los impuestos, y relativamente respecto de la creación de tasas y contribuciones especiales; y por tanto también le corresponde en todo caso la fijación de los supuestos específicos de exención de los efectos jurídicos de la obligación tributaria, atendiendo a una finalidad razonable.

La reforma de la ley del impuesto sobre la renta, se debe a que el actual estructura del impuesto sobre la renta, generaba que el aporte de las personas jurídicas fuera inferior al de las personas naturales.²²⁰

4.1. ¿QUÉ INGRESOS ESTÁN EXENTOS DEL PAGO DE IMPUESTO?

- a) Los ingresos declarados por la Asamblea Legislativa como no gravables;
- b) Las remuneraciones y gastos de representación de diplomáticos extranjeros en El Salvador y de salvadoreños en el exterior;
- c) Indemnizaciones por muerte, Incapacidad o enfermedad;
- d) Los intereses que provengan de depósitos en instituciones financieras y el valor del arrendamiento de casas de habitación del contribuyente.

contributiva del sujeto pasivo. Supuesto de naturaleza jurídica o económica legalmente establecido para configurar cada impuesto y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación de tributar.

²²⁰ Lo cual producía inequidad en el sistema, por lo que fue necesario introducir los ajustes pertinentes, a fin de superar esa inequidad fiscal.

Así mismo son exentas las cantidades que perciba el beneficiario de un seguro; los premios por servicios relevantes a la patria; los intereses provenientes de créditos otorgados por entes financieros domiciliadas en el exterior; las ganancias obtenidas por una persona, sucesión o fideicomiso que no se dedique a la compraventa de bienes inmuebles, y las utilidades de los accionistas,²²¹ siempre y cuando se haya declarado y pagado el impuesto correspondiente.

Se excluirán del pago las rentas no gravadas o excluidas por ley²²². Por ejemplo se excluirán indemnizaciones, las que determine la Asamblea Legislativa no gravar, las pensiones y los ingresos por sueldos y salarios.

Otras rentas exentas serán aquellas provenientes de actividades sujetas a precios controlados o regulados por el Estado, como las efectuadas por gasolineras, ventas de gas y el transporte público.

Dentro de las principales modificaciones y adiciones que contiene el Decreto de reformas aprobado se pueden mencionar las siguientes:²²³

a) Incremento en la tasa o alícuota ²²⁴de Impuesto sobre la Renta del 25% actual al 30%, para las personas jurídicas (sociedades), uniones de

²²¹ La distribución de utilidades es un derecho fundamental y primordial de todo socio en cualquier tipo de sociedad. Lo es al extremo que la privación de ese derecho a cualquier socio determina la nulidad del contrato social.

En algunas sociedades consiste en la posibilidad del socio de exigir la entrega de las utilidades que resultan del balance del ejercicio debidamente aprobado, salvo pacto en contrario. La proporción de las utilidades que corresponde a cada socio viene establecida por el pacto social.

²²² Según el artículo 4 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

²²³ Disponible en: <http://www.auditaxs.com/noticias/140-reforma-tributaria-en-el-salvador> consultado a las 10:48 del día 20 de Mayo de 2013.

²²⁴ Parte incluida un número entero de veces en un todo proporcional.

personas, sociedades irregulares o de hecho²²⁵, domiciliadas o no; exceptuando las sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000.00), los cuales aplicaran una tasa de Impuesto sobre la Renta del 25% (Art. 41 LISR).

b) Incremento del pago a cuenta que las empresas pagan mensualmente del 1.5% actual al 1.75%. Se mantiene conforme al artículo vigente que para el caso de las personas naturales titulares de empresas mercantiles a quienes el proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o margen de utilidad, un pago a cuenta del 0.3% sobre los ingresos brutos mensuales.

De igual forma se mantiene para personas jurídicas titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel, el porcentaje del pago o anticipo a cuenta mensual del cero punto setenta y cinco por ciento (0.75%) sobre sus ingresos brutos mensuales (Art. 151 del Código Tributario).

c) Retención del 5% sobre las utilidades que se paguen o acrediten a los accionistas, sean nacionales o extranjeros²²⁶ (Art. 72 LISR); para lo cual se

²²⁵ La sociedad irregular es aquella que habiendo adoptado un tipo previsto por la ley, se interrumpió el iter constitutivo, quedando en el campo de la irregularidad que se adquiere con la inscripción registral. Por otro lado la sociedad de hecho es aquella en donde no existe ningún intento o intención de los socios para su suscripción e inscripción registral; Dicho de otro modo, es aquella en la cual concurren los elementos del contrato societario (agrupación de dos o más personas, aporte de los socios, ejercicio en común de la actividad lícita y fin de lucro) pero no se llenan las formalidades establecidas por la ley. Ni la sociedad de hecho, ni la sociedad irregular tienen personería jurídica. (No tienen capacidad jurídica, no pueden contraer derechos y obligaciones, no tienen un patrimonio autónomo al de sus socios). Disponible en: <http://comerciocr.bligoo.es/sociedades-de-hecho-y-sociedades-irregulares> consultado a las 14:48 del día 24 de Mayo de 2013.

²²⁶ Tiene relación con el artículo 73, establece que “los representantes de casas matrices, filiales, sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que paguen o acrediten utilidades a sujetos no domiciliados en El Salvador deberán retener el cinco por ciento en concepto de impuesto sobre la renta”.

debe observar de igual forma la aplicación de la Ley en el tiempo, contenido en el Art. 11 literal “b” del decreto aprobado, dado que las utilidades generadas previo al 2011; estarán exentas del pago del presente impuesto.

d) Se elimina la exención que aplica sobre los dividendos actualmente contenidos en el Art. 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

e) Retención del 5% sobre disminuciones de capital y de patrimonio, en la parte que corresponda a capitalizaciones y reinversiones de utilidades. (Art. 74 LISR)

f) Retención del 5% sobre préstamos (capital) o financiamientos efectuados a accionistas o a casa matriz, sucursal, agencia o establecimiento; el cual estaría en concordancia al Art. 25 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (Art. 74-A LISR)

g) El Impuesto sobre la Renta anual, tendrá un pago mínimo definitivo²²⁷, cuyo hecho generador está constituido por la obtención de rentas obtenidas brutas en el ejercicio o periodo de imposición. (Art. 76 LISR)

²²⁷ La Administración Tributaria ha brindado opinión jurídica en los siguientes términos: El Artículo 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece, que el citado Impuesto tendrá un pago mínimo definitivo cuyo hecho generador está constituido por la obtención de rentas obtenidas o brutas en el ejercicio o periodo de imposición.

Que se ha establecido en el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que el pago mínimo se liquidará sobre el monto de la renta obtenida o bruta con la alícuota del uno por ciento. Para tal efecto no forma parte de la base imponible aquellas rentas sobre las cuales se hubiesen efectuado retenciones definitivas, las rentas no gravadas o excluidas, las rentas por sueldos y salarios y las rentas por actividades sujetas a precios controlados o regulados por el Estado y las provenientes de actividades agrícolas y ganaderas, detallándose en el artículo 78 de la Ley en referencia, los sujetos exentos del cálculo del citado pago mínimo definitivo, entre los cuales se encuentran los sujetos que tuvieron pérdidas fiscales durante un ejercicio de imposición. Disponible

en:<http://catlegal.mh.gob.sv/modules.php?name=News&file=article&sid=1504> consultado a las 15:36 del día 26 de Mayo de 2013

h) Se establece que dentro de los sujetos exentos al pago mínimo definitivo se encuentran los usuarios de Zonas Francas Industriales y de Comercialización; de Perfeccionamiento Activo; las comprendidas en la Ley General de Asociaciones Cooperativas; de servicios Internacionales y los comprendidos en el Art. 6 de la LISR. (Art. 78 literal b LISR)

i) Se establece que estarán exentos del pago mínimo definitivo, los sujetos que tuvieren pérdidas fiscales durante un ejercicio de imposición.²²⁸

j) Se establece de igual forma que estarán exentos del Pago Mínimo Definitivo los contribuyentes que en el ejercicio o periodo de imposición tengan un margen bruto de utilidad inferior al porcentaje equivalente a dos veces la alícuota del 1%. Para tales efectos, se entenderá como utilidad bruta la diferencia entre la renta obtenida y el costo de ventas o de servicios y como margen bruto de utilidad el porcentaje de utilidad bruta en relación con la renta obtenida por el contribuyente. (Art. 78 literal h LISR)

k) Se establece que dentro de los sujetos exentos al pago mínimo definitivo los contribuyentes que hayan obtenido rentas gravadas hasta ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000.00) en el ejercicio o periodo de imposición.

l) Se establece que el Impuesto sobre la renta a pagar será el que resulte mayor de comparar el 1% sobre los ingresos brutos contenido en el Art. 77 de la LISR contra el 30% sobre la renta neta (utilidades) establecido según los artículos 37 y 41 de la LISR. (Art. 80 LISR).²²⁹

²²⁸ Según Art. 78 literal f LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

²²⁹ Entre los cambios a la normativa se encuentra que estarán excluidas del pago mínimo del 1 % sobre los ingresos brutos las rentas sobre las cuales se hayan realizado retenciones definitivas, tales como retenciones por premios, por intereses de cuentas de ahorro, por pagos a no domiciliados y retenciones a títulos valores.

m) Los asalariados con ingresos anuales igual o menor a \$60,000.00 no estarán obligados a presentar su declaración anual de Impuesto sobre la Renta, cuando las retenciones efectuadas sean equivalentes al Impuesto sobre la renta a pagar. (Art. 37 LISR)

n) Se dejan sin efecto las exenciones emitidas con anterioridad a la vigencia de esta nueva reforma las cuales no serán oponibles al Impuesto sobre la Renta a la Distribución de Utilidades y se establece como condición que las futuras exenciones tienen que ser exenciones específicas. Las exenciones ya existentes otorgadas por autoridad competente a utilidades distribuibles a favor del socio o accionista que tienen un plazo determinado se mantendrán vigentes hasta la finalización del plazo para el que han sido otorgadas.

Como aspecto importante a resaltar, Las utilidades que se paguen o acrediten a partir del presente decreto; generadas en ejercicios o períodos de imposición anteriores al 2011, estarán exentas del pago del Impuesto sobre la Renta a la distribución de utilidades establecidas en el Título VII, Capítulo III de la Ley de Impuesto sobre la Renta.²³⁰

o) Las exenciones en beneficio de las utilidades distribuibles a favor de socios o accionistas contenidas en leyes que regulan regímenes especiales²³¹, tales como los de zonas francas y servicios internacionales, no

²³⁰ Se dejan sin efecto las exenciones emitidas con anterioridad a la vigencia de esta nueva reforma las cuales no serán oponibles al Impuesto sobre la Renta a la Distribución de Utilidades y se establece como condición que las futuras exenciones tienen que ser exenciones específicas. Las exenciones ya existentes otorgadas por autoridad competente a utilidades distribuibles a favor del socio accionista que tienen un plazo determinado se mantendrán vigentes hasta la finalización del plazo para el que han sido otorgadas.

²³¹ El presidente de la Corporación de Contadores de El Salvador, Luis Adolfo Márquez, indicó que de acuerdo con el proyecto del Ejecutivo, las exenciones de los regímenes especiales no se mantendrán vigentes en la medida que no han sido otorgadas para un plazo determinado, porque no consta la fecha de iniciación y de término del plazo."En consecuencia, las empresas acogidas a esos regímenes deben aplicar la retención del 10 % sobre las utilidades que paguen a sus accionistas o del 25% si los accionistas se encuentran domiciliados en un estado, país o territorio de baja o nula tributación o paraíso fiscal.

se mantendrán vigentes en la medida que no han sido otorgadas para un plazo determinado, es decir porque no consta la fecha completa de iniciación y la del término del plazo.

En consecuencia, según ese decreto de reforma las empresas acogidas a esos regímenes deben aplicar la retención del 5% sobre las utilidades que paguen a sus accionistas por regla general o del

25% si los accionistas se encuentran domiciliados en un estado, país o territorio de baja o nula tributación o paraíso fiscal.²³² Siendo importante mencionar, que las Compañías acogidas a cualquiera de esos regímenes continuarán gozando de la exención de Impuesto sobre la Renta, aunque sus socios o accionistas no respecto de las utilidades que reciban.

4.2 DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS DIRECTOS E IMPUESTOS INDIRECTOS

Las exenciones se crean siempre para beneficiar a los contribuyentes y consumidores en el futuro y puede que de forma temporal, pero todo depende del impuesto sobre el que recaiga la exención.

En los impuestos directos, los sujetos con ingresos mínimos no pagan y tendrán más ingresos, con lo que se busca equilibrar la economía.

Por el contrario, de impuesto indirecto, los bienes y servicios tendrán menos carga fiscal y serán más baratos y más competitivos en el mercado.

4.3. SUJETOS A QUIENES SE LES APLICA LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS.

Disponible: en
http://www.elsalvador.com/mwedh/nota_completa.asp?idCat=47655&idArt=6435118
consultado a las 16:24 del día 26 de Mayo de 2013

²³² Estado o territorio con una normativa fiscal poco exigente, una tributación baja o nula, que no suele mantener acuerdos fiscales con otros países. El objetivo de todo ello es atraer los capitales extranjeros. Disponible en: <http://www.activepartner.es/Glosario-de-terminos/?GLOSARIO=p> consultado a las 16:38 del día 26 de Mayo de 2013

Se consideran sujetos exentos en un impuesto, operación o negocio jurídico constitutivo de un hecho imponible que, por darse determinados supuestos fijados por la ley, queda exceptuada de la obligación tributaria de contribuir.

4.4. PERSONAS NATURALES.²³³

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. La deducción fija y de cotizaciones 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 LISR, las cuales estarán sujetas a comprobación.

4.5. PERSONAS JURIDICAS²³⁴

Incremento en la tasa proporcional de impuesto sobre la Renta del 25% actual al 30%, para las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no; exceptuando los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000.00).²³⁵

4.6. PERSONAS NO OBLIGADOS A PRESENTAR DECLARACION.

²³³ Ser humano al que se le atribuyen una serie de derechos y obligaciones o compromisos.

²³⁴ Entidad formada por varios individuos o patrimonios, capaz de que se le imputen situaciones jurídicas. Se clasifican según su fundamento en corporaciones, fundaciones, asociaciones, etc. Pueden ser de carácter público o privado.

²³⁵ Los cuales aplicarán una tasa de Impuesto sobre la Renta del 25% como se ha mantenido según el Art.41 LISR.

Los asalariados con ingresos anuales igual o menor a \$60,000.00 no estarán obligados a presentar su declaración anual de Impuesto sobre la Renta, cuando las retenciones efectuadas sean equivalentes al Impuesto sobre la renta a pagar. (Art.37LISR)

4.7. ZONAS FRANCAS.

El funcionamiento de las zonas francas en El Salvador comenzó en la década de los setenta, ante la necesidad de industrializar la economía y como una actividad económica necesaria para atraer la mano de obra barata tal como sucedía en otros países latinoamericanos.

En la ley se entiende por zona franca:

“aquellas áreas del territorio nacional extra-aduana previamente sujetas a un régimen especial donde podrán establecerse empresas nacionales o extranjeras, que se dediquen a la comercialización de bienes para la exportación, así como en servicios vinculados, al comercio internacional y a las conexas o complementarias de ellas”.²³⁶

Como mecanismo de fomento al desarrollo de zonas francas privadas, los que las establecen o administren estarán totalmente exentos de:

Los impuestos que graven la importación de maquinaria, equipo, herramientas, repuestos e implementos necesarios para su establecimiento y funcionamiento

- a) El impuesto sobre la renta
- b) El impuesto sobre el activo o el patrimonio
- c) El I.V.A.

²³⁶ **LEY DE ZONAS FRANCAS INDUSTRIALES Y DE COMERCIALIZACIÓN**, D.L. N° 405, del 9 de septiembre de 1998, D.O. N° 176, Tomo 340, publicado el 23 de septiembre de 1998, última modificación el 21 de febrero de 2013.

Los administradores de zonas francas, debidamente autorizados por el ministerio de economía, gozan de los beneficios e incentivos fiscales siguientes:

a) Exoneración total del impuesto sobre la renta por un periodo de 15 años contados desde el ejercicio que inicia sus operaciones.²³⁷

Esta exoneración en el caso de las sociedades se aplica tanto en la sociedad administradora de la zona, como a los socios o accionistas individualmente considerados o los dividendos provenientes de la actividad favorecida.²³⁸

b) Las maquilas de confección de prenda de vestir poseen excepción total de los impuestos municipales sobre los activos de las empresas, el periodo de 10 años, prorrogables por igual plazo, a partir de ejercicios de sus operaciones.

c) Exención de impuestos sobre el patrimonio: Las empresas bajo la Ley N°460 y reformas gozarán de exención de impuestos sobre el patrimonio en un porcentaje igual al valor exportado para las empresas que comercialicen o exporten bienes y servicios²³⁹.

d) Los consejos municipales dentro de sus facultades legales, con el objeto de promover el desarrollo de sus respectivos municipios, podrán otorgar beneficios adicionales.

El aspecto más cuestionable de la maquila es que se basa en grandes concesiones de parte de los gobiernos y sólo aportan empleos que, en su

²³⁷ Prorrogable hasta el año 2015 a solicitud del interesado, independientemente que este beneficio ya haya vencido, prórroga que será concedida con la sola solicitud del interesado.

²³⁸ En el caso que uno o más socios sean personas jurídicas, este derecho será exclusivo de estas. Este beneficio no podrá trasladarse sucesivamente a sus socios.

²³⁹ En el caso de las empresas maquiladoras dicha exención será en porcentaje igual al que representa el valor agregado de origen nacional en sus exportaciones por concepto de maquila o ensamble. Aquellas empresas que exporten menos del 100% no gozan de esta exención a partir de la Reforma N° 749.

mayor parte, son de baja categoría y mal remunerados. Incluso, expertos en competitividad como Michael Porter han señalado que las posibilidades del desarrollo se reducen si se pretende promover el crecimiento a partir de la maquila, pues "Sólo países que tienen poco que ofrecer atraen inversiones con vacaciones fiscales".²⁴⁰

En la misma línea, la Organización Internacional del Trabajo, un organismo dependiente de la Organización de Naciones Unidas, ha señalado que las zonas francas son una "bendición a medias", pues, aunque son creadoras de puestos de trabajo, a menudo ofrecen bajos salarios y pésimas condiciones laborales.²⁴¹

Además, señala que estos sectores carecen de vínculos de consideración con las economías que las rodean.

4.8. SUPUESTOS Y CASOS PARA APLICAR LA EXENCIONES

Los supuestos de exención tributaria, liberan precisamente del cumplimiento de los deberes tributarios de la norma de sujeción, y si se libera o exime de ellos, es precisamente porque éstos se han establecido previamente, a diferencia de la no sujeción²⁴².

Para la aplicación de la exención deben concurrir dos normas jurídicas en sentido contrapuesto: la primera que haga referencia al hecho imponible y le asocie el efecto de nacimiento de una obligación tributaria; la segunda, la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no

²⁴⁰ Disponible en: <http://www.uca.edu.sv/publica/eca/599com1.html>, consultado a las 17:10 horas del día 27 de mayo de 2013

²⁴¹ Si el gobierno desea promover el desarrollo a través del crecimiento de la maquila, cuando menos debe aumentar su inversión en capital humano con miras a mejorar los ingresos de los trabajadores de ese sector.

²⁴² Los supuestos de la exención definen el hecho imponible y sus consecuencias; dicho de otra manera, el mismo determina el alcance y contenido del deber de contribución en esos supuestos concretos.

se desarrollen respecto a determinados sujetos que realicen justamente el hecho imponible, es decir se bloquea el nacimiento de la obligación de pago del tributo.

4.9. APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES.

Esta figura jurídica tributaria se aplica por distintas razones:

Equidad: Cada ciudadano deberá contribuir en función de su capacidad económica²⁴³.

Conveniencia: Según sea adecuado o no la aplicación general el impuesto.

Política económica: De acuerdo a las directrices que adopte el Gobierno.

Son casos de exención los siguientes²⁴⁴:

a) Las utilidades hayan sido objeto de retención y entero del impuesto que trata el presente Capítulo en distribuciones anteriores;

b) Se capitalicen las utilidades en acciones nominativas o en participaciones sociales de la propia sociedad que los paga;

c) Se reinviertan las utilidades por los entes sin personalidad jurídica;

d) El sujeto que recibe las utilidades sea el Estado y sus dependencias, las municipalidades u otro ente de derecho público, las federaciones y asociaciones cooperativas, así como las corporaciones o fundaciones de utilidad pública²⁴⁵ que se encuentren excluidas conforme al artículo 6 de la LISR.

²⁴³ Es común que en impuestos como el de la renta se establezca una exención en el porcentaje a pagar de los sueldos bajos.

²⁴⁴ Según el artículo 74-B de la ley del Impuesto Sobre la Renta

²⁴⁵ Se entenderán por fundaciones, las entidades creadas por una o más personas para la administración de un patrimonio destinado a fines de utilidad pública, que los fundadores establezcan para la consecución de tales fines.

Las Instituciones Oficiales Autónomas, incluyendo a la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa, estarán sujetas al pago del impuesto²⁴⁶, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de tributo.

La exención establecida en este artículo deberá ser comprobada por el sujeto pasivo ante la Dirección General de Impuestos Internos.

e) 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.

4.10. EXCEPCIÓN A SALARIO MENOR A \$503.

La nueva tabla tributaria exime del pago del impuesto sobre la renta a personas que ganan menos de \$503, que son más de 262 mil asalariados, según datos de Hacienda. Quienes ganen entre \$503 y 6,600 tributarán lo mismo que actualmente.

Quienes superen los 6,600 de salario mensual, pagarán el 30%. En consecuencia los trabajadores recibirán más dinero en la primera quincena del próximo año.

²⁴⁶Según Guillermo Cabanellas de Torres IMPUESTO es una " Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos." CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; Diccionario Jurídico Elemental, 1º Edición, Nueva Edición Actualizada, Corregida Y Aumentada Por Guillermo Cabanellas De Las Cuevas. 1993.

SUBE A 1.75% EL PAGO A CUENTA.²⁴⁷

Según el Código Tributario, actualmente las empresas entregan un anticipo de pago a cuenta del 1.50% por los ingresos brutos obtenidos. Con la reforma de la ley del impuesto sobre la renta ese impuesto se incrementara al 2%²⁴⁸.

30% A REPORTES ARRIBA DE LOS 150 MIL DÓLARES: La reforma conserva el cobro del 25% del impuesto a empresas a las que se les gravan rentas inferiores a los \$150 mil anuales.

Solo aquellas que superen los \$150 mil, pagarán un 30%, según los legisladores, quienes aseguran que no afectarán a la pequeña y micro empresa.

4.11. RETENCIONES SOBRE DIVIDENDOS

Se crea la retención del 5% sobre las utilidades que se pague no acrediten a los accionistas, sean nacionales o extranjeros²⁴⁹ (Art.72 LISR); para lo cual

²⁴⁷ Pero con el proyecto de ley, la empresa tendrá que pagar 2 % de pago a cuenta, es decir, más dinero del que antes entregaba. El Gobierno tendrá más dinero líquido para usar en sus proyectos, pero la empresa disminuirá su capital, que bien pudo haber reutilizado para comprar más producto, contratar a otro empleado o ampliar su negocio. http://www.elsalvador.com/mwedh/nota/nota_completa.asp?idCat=47655&idArt=6436891 consultado a las 17:46 del día 29 de Mayo de 2013.

²⁴⁸ En ese tributo quedaron obligadas las personas autorizadas para prestar el servicio de transporte público de pasajeros.

²⁴⁹ Originalmente Hacienda pidió un 10% de impuesto sobre la renta a los dividendos, pero los diputados accedieron a aprobar 5%.

Las reformas tributarias aprobadas introducen un impuesto del 5% a los dividendos o utilidades que la empresa reparte entre accionistas, socios, asociados, inversionistas o beneficiarios. El nuevo gravamen adiciona el cobro, no solo a la empresa como persona jurídica, sino a las personas naturales que reciben utilidades y que actualmente no se les retiene nada de sus ganancias.

En su propuesta original, el Ministerio de Hacienda solicitó un 10% de impuesto a los dividendos, pero al entrar en el debate político, se redujo a la mitad.

El ministro de Hacienda, Carlos Cáceres, dijo que hay empresarios salvadoreños que pagan ese impuesto en otros países, pero no lo hacen en su propia casa. Según la reforma al artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, "los sujetos pasivos domiciliados que paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios,

se debe observar de igual forma la aplicación de la Ley en el tiempo, contenido en el Art.11 literal “b” del decreto aprobado, dado que las utilidades generadas previo al 2011; estarán exentas del pago del presente impuesto.

Es importante a resaltar, que las utilidades que se paguen o acrediten a partir del presente decreto; generadas en ejercicios o períodos de imposición anteriores al 2011, estarán exentas del pago del Impuesto sobre la Renta a la distribución de utilidades establecidas en el Título VII, Capítulo III de la Ley de Impuesto sobre la Renta.-

4.12. DIFERENCIA ENTRE UNA RENTA EXENTA Y UNA RENTA NO GRAVADA.

La Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, indica que el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es un impuesto indirecto que grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar todas las operaciones económicas realizadas en su territorio de aplicación.

Se trata, por tanto de un impuesto multifario²⁵⁰ sobre el consumo que se diferencia, de un lado, de aquellos otros impuestos que gravan sólo una fase de los procesos productivos (como por ejemplo los impuestos especiales sobre la fabricación)²⁵¹. Esa característica esencial trae como consecuencia la neutralidad del Impuesto en referencia ante los fenómenos económicos productivos.

participes, inversionistas o beneficiarios estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento de tales sumas” <http://elmundo.com.sv/dividendos-de-accionistas-seran-gravados-en-5> consultado a las 16:52 del día 27 de Junio de 2013.

²⁵⁰ De lo que tiene multiplicidad, que es de varias especies o clases.

²⁵¹ por otra parte, de los impuestos que gravan las diversas fases de producción (conocidos como impuestos en cascada, porque en cada fase productiva recaen sobre la totalidad del precio) frente a los que gravan únicamente la porción del valor final que se incorpora a los productos o servicios en cada fase de la producción, como el impuesto que le ocupa.

Otra característica del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es que es un impuesto real ya que su hecho imponible se determina sin referencia a sujeto alguno, es objetivo, es decir, sin tomar en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo y finalmente es instantáneo, siendo precisamente esta última característica la más relevante desde el punto de vista práctico, lo cual significa que su presupuesto de hecho se agota en sí mismo, una vez realizado, sin que se produzca a lo largo de un período de tiempo, más o menos dilatado.²⁵²

La diferencia entre los bienes exentos²⁵³ y excluidos del Impuesto (no grabados) sobre las ventas consiste en que los bienes exentos si están sometidos al impuesto aunque a la tarifa del 0%, mientras que los bienes excluidos simplemente no se encuentran gravados con ninguna tarifa porque así lo estipula expresamente la ley.

RENTA GRAVADA

Se consideran gravadas²⁵⁴ aquellas rentas obtenidas en países extranjeros por personas, fideicomisos y sucesiones salvadoreñas domiciliadas en El Salvador, por créditos o financiamientos otorgados a personas, fideicomisos o sucesiones ubicados en el exterior²⁵⁵.

Además el sujeto está en la obligación de cancelar a la Administración Tributaria por ventas de inmuebles y arrendamientos que generen un ingreso.

RENTA EXENTA

²⁵² Sentencia referencia 198-2008- Proceso Contencioso Administrativo incoado por la Sociedad Droguería Americana, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse Droguería Americana, S. A. de C.V., del domicilio de San Salvador

²⁵³ Renta exenta: Renta que no está afecta al pago de impuestos. La ley establece un nivel de renta bajo el cual las personas no tienen obligaciones tributarias, o determina que algunas rentas específicas no sean gravadas.

²⁵⁴ Por rentas gravadas se comprenderá, el resultado de restar a la renta obtenida del ejercicio o período de imposición el monto de las rentas no gravadas y no sujetas.

²⁵⁵ Esta renta puede ser obtenida ya sea por sueldos, honorarios, servicios de cada persona que devengan un salario.

Se entiende por renta excluida aquellos valores que representen cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que el patrono o empleador entrega a sus trabajadores para que éstos desempeñen mejor su trabajo y que su obtención no significa un beneficio directo para el trabajador, ni satisfacción de sus propias necesidades estrictamente particulares ni un incremento de su patrimonio.²⁵⁶

Además corresponde al patrono establecer mediante los documentos y registros respectivos, que tales dineros o bienes, fueron empleados para el desempeño de las labores encomendadas al trabajador.

4.13. ¿CÓMO SE DETERMINA LA RENTA NETA O RENTA GRABADA?

La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca²⁵⁷

En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que la LISR y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta Ley. (Art. 4 Renta No Gravables).

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de

²⁵⁶ Entre estos están: viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina entregado y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo.

²⁵⁷ www.umoar.edu.sv/tesis/.../finanzas/.../CAPITULO%20VI_3.docx, consultado el 28 de Junio de año dos mil trece a las 15:30 pm.

conformidad a la Ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

4.14. RENTA NO GRAVADA.

Serán rentas no gravables las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciban por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgadas por vía judicial o por convenio privado; las indemnizaciones por despido y bonificaciones por retiro voluntario²⁵⁸, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por cada año de servicio, siempre y cuando los salarios hayan sido sujeto de retención, art. 4, numeral 3 LISR.

Se considera como rentas no gravables:

- a) Las que el Órgano Legislativo declare como no gravables;
- b) Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por personal diplomático y demás representantes oficiales de países extranjeros;
- c) Las indemnizaciones percibidas por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad;

²⁵⁸ Las partidas a informar han de corresponder a pagos en dinero, efectuados al trabajador, entre las cuales se pueden citar, a modo de ejemplo, la asignación familiar (aún cuando no sea de cargo del empleador), beneficios previsionales, cantidades percibidas con motivo de indemnizaciones por años de servicios, becas de estudios, alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero, siempre y cuando, en todos los casos señalados, tales sumas, de acuerdo con la Ley de la Renta, no se encuentren afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría

- d) Las indemnizaciones por despido y las bonificaciones por retiro voluntario; las jubilaciones, pensiones o montepíos;
- e) Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos por funcionarios o empleados del gobierno salvadoreño²⁵⁹ en el servicio exterior; los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y asociaciones financieras;
- f) Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario
- g) Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados al país; y los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados al país en el desempeño de sus funciones.

4.15. CASOS PRACTICOS.

RENTAS NO GRAVABLES

El siguiente caso muestra un ejemplo de rentas no gravadas, específicamente aquellas que son declaradas como tal, por la Asamblea Legislativa²⁶⁰.

Fundamento legal: Art 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 29 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.²⁶¹

²⁵⁹ “Gastos de representación” como aquellas gastos que adicionalmente se presume que el alto dignatario debe, por lo menos, destinar al cumplimiento o al soporte del aumento de las cargas adicionales que acarrea la dignidad y responsabilidad del cargo, de donde, para este caso, deriva su denominación.

²⁶⁰ Regulada en el Art 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,

²⁶¹ Rentas no gravables Art. 29. del RLISR

No constituyen renta gravable y por lo tanto no se deben computar como tales: las cantidades de dinero que se perciban en concepto de intereses, el valor de los premios en efectivo o en especie y cualquier otro tipo de utilidades provenientes directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con dichas rentas, sea persona natural y además el propietario directo de los depósitos, como el depositante o ahorrante

Art. 4.- Son rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

a) Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto sean declaradas no gravables.

Controversia: El contribuyente contrató servicios de consultoría a un proyecto del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), el cual sería financiado en un porcentaje por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y otra parte por el MAG, por lo que el contribuyente declaró como ingresos no gravados los que obtuvo por dicha prestación de servicio, por proceder el pago de un organismo que goza de exención de impuestos (BID).

Con respecto a lo anterior la Sala de lo Contencioso Administrativo expresó que la exención tributaria de la que gozan las operaciones y transacciones que realice el BID, según el Convenio Constitutivo del BID, se refiere a las operaciones activas y pasivas propias del BID, y que para gozar de esa exención los pagos los debe efectuar directamente el BID a la prestadora del servicio²⁶².

En este caso en particular el contrato fue entre el MAG y el Contribuyente en el cual se estableció que los pagos por los servicios de consultoría derivados del contrato serían financiados con fondos del contrato de préstamo otorgado por el BID al Gobierno de El Salvador, es decir, que el BID pago los servicios

²⁶² Las operaciones de activo para las entidades financieras, implican prestar recursos a sus clientes acordando con ellos una retribución que pagarán en forma de tipo de interés, o bien acometen inversiones con la intención de obtener una rentabilidad. Las operaciones de pasivo son aquellas en las que las entidades financieras, básicamente, se dedican a la captación de recursos financieros, y a cambio, se comprometen a pagar, generalmente en forma de interés, una rentabilidad a los clientes, bien sean depositantes de dinero o bien de activos financieros.

En las operaciones pasivas hay diferentes operaciones de depósito como pueden ser depósitos a la vista, depósito a plazo y depósitos administrados de títulos.

no con recursos propios, sino que los pagos se hicieron con recursos propios del Gobierno de El Salvador, que no gozan de exención tributaria, provenientes del préstamo otorgado ya que el contribuyente prestó los servicios al MAG y no al BID.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es de la opinión que los alcances del Convenio celebrado entre el BID y el Gobierno de la República de El Salvador, contiene exenciones tributarias dirigidas al BID, en el sentido que si los "recursos" para efectuar los proyectos contratados salen del patrimonio del BID, la exención se concreta, no así, si los "recursos" eran del Gobierno de El Salvador²⁶³.

Comentario: El Art. 4 establece los tipos de rentas que se consideran no gravables de impuesto sobre la renta, una de ellas son las rentas que provienen de contratos aprobados por la Asamblea Legislativa, pero en el caso que un contribuyente tenga relación directa o indirecta con organismos que gocen de exención de impuestos, provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo, el Art 4 numeral 1) no especifica cuáles deben ser algunos de los requisitos que se deben cumplir para poder gozar de la exención.

PRODUCTOS EXCLUÍDOS DEL CONCEPTO DE RENTA

El presente caso trata del Art 3 Numeral 1) que establece cuales son aquellos productos que no constituyen renta para quien las recibe. Y se plantea un caso entre un empleador y patrono.

²⁶³ En este punto sí coincidió el Tribunal con la interpretación dada por la Dirección General para fundamentar la liquidación de oficio, pues no cabe duda que los "recursos" para cubrir tales erogaciones, a pesar de pagarse directamente desde el exterior, eran recursos propios del Gobierno, eso sí, obtenidos mediante Préstamo Internacional. Por lo antes expuesto se confirmó la liquidación de oficio, por no existir exención alguna.

Fundamento Legal: Art 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 28 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.²⁶⁴

Art. 3 No constituyen rentas para los efectos de la ley de Impuesto sobre la Renta:

1) Los valores recibidos por el trabajador ya sea en dinero o en especie²⁶⁵ del patrono en concepto de viáticos para transporte, siempre que las actividades a las que se destinen dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de renta del patrono o para la conservación de la fuente de dichas rentas.

Controversia: El empleado expresa que la empresa para la que presta sus servicios como Técnico Vacunador, no le proporciona transporte para visitar a sus clientes por lo que utiliza su vehículo, dicha empresa le paga la depreciación, pero a dichos ingresos la sociedad le realiza la respectiva retención junto con la remuneración percibida, por lo que el empleado solicita a la Administración Tributaria le explique si dicha depreciación se debe de considerar como renta excluida²⁶⁶ de acuerdo al artículo 3 numeral 1 de la

²⁶⁴ Ingresos Excluidos del concepto de Renta, Art. 28 del RLISR.- Conforme al número 1, del Art. 3 de la ley, no constituyen renta obtenida, aquellos valores que representen cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que el patrono o empleador entrega a sus trabajadores para que éstos desempeñen mejor su trabajo y que su obtención no significa un beneficio directo para el trabajador, ni satisfacción de sus propias necesidades estrictamente particulares ni un incremento de su patrimonio, tales como, viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina entregado y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo.

Corresponde al patrono establecer mediante los documentos y registros respectivos, que tales dineros o bienes, fueron empleados para el desempeño de las labores encomendadas al trabajador.

²⁶⁵ La retribución en especie se define legalmente como "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por un precio inferior al normal de mercado, aun cuando no suponga un gasto real a quien los conceda". A modo de ejemplo, se consideran como retribución en especie, la utilización de vivienda de forma gratuita, los préstamos a un tipo de interés inferior al legal de mercado, los pagos por parte de la empresa de las cuotas de autónomos y la utilización o entrega de vehículos.

²⁶⁶ Se entiende por renta excluida aquellos valores que representen cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que el patrono o empleador entrega a sus trabajadores para que éstos desempeñen mejor su trabajo y que su obtención no significa un beneficio directo para el trabajador, ni satisfacción de sus propias necesidades estrictamente particulares ni un incremento de su patrimonio, tales como, viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina

Ley del Impuesto sobre la Renta como viático ya que esto afecta su presupuesto familiar.²⁶⁷

De acuerdo al artículo 3 numeral 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta la Administración Tributaria emitió su opinión referente a la depreciación del vehículo en caso de un asalariado, establece que no constituyen rentas para efectos de dicho impuesto, los valores que reciba el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono, tales como: viáticos, herramientas de trabajo y equipos de oficina, siempre que las actividades a las que se destinan dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de rentas para el patrono o para conservar la fuente de dichas rentas; ahora bien, la depreciación no se puede considerar como viático, ya que este representa una retribución hecha por el empleador a su empleado, destinado a cubrir los gastos de este cuando tienen que realizar su trabajo fuera de su lugar habitual, por lo que el empleado necesita para realizar su trabajo son jeringas, agujas, el medicamento; pero no un vehículo, en atención a que la vacunación puede realizarla aun sin ese medio de transporte, por lo que no pueden considerarse como productos o utilidades excluidos del concepto de renta, ya que es aplicable en todo sentido lo señalado en el numeral 1) inciso tercero del artículo antes citado.

Comentario: La Administración Tributaria en lo referente a la consulta realizada expuso que la empresa actúa correctamente al efectuar la retención correspondiente a las remuneraciones pagadas al contribuyente,

entregado y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador desempeñar mejor su trabajo.

²⁶⁷ Exclusión de sujetos pasivos Art.6. LISR No son sujetos obligados al pago de este impuesto: a) El Estado de El Salvador; b) Las municipalidades; y c) Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

las cuales no corresponden a depreciación sino más bien a renta gravada obtenida por el contribuyente.

PROPORCIONALIDAD

El siguiente caso trata de un contribuyente que debe aplicar factor de proporcionalidad, ya que obtiene ingresos gravados como no gravados.

Fundamento Legal: Art 28 Ley de Impuesto sobre la Renta y Art 32 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.²⁶⁸

Art 28 Inciso Tercero. Los costos y gastos²⁶⁹ que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la Ley deberán proporcionalizarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las

²⁶⁸ Art. 32 del RLISR.- Para formar la renta neta o imponible del contribuyente que esté obligado a llevar contabilidad formal, se sumarán a la utilidad líquida que arrojen las cuentas de resultado, las cantidades que representen las partidas no deducibles como gastos de producción de la renta o conservación de la fuente y cualquier ingreso no comprendido en los asientos que de conformidad con la Ley deba gravarse con el Impuesto

²⁶⁹ Conceptualmente no siempre resulta fácil diferenciar entre un costo y un gasto, conceptos que si bien significan erogaciones, tienen una naturaleza y una connotación bien diferentes. El costo hace referencia al conjunto de erogaciones en que se incurre para producir un bien o servicio, como es la materia prima, insumos y mano de obra.

El gasto, en cambio, es el conjunto de erogaciones destinadas a la distribución o venta del producto, y a la administración.

Se detalla aquí una gran diferencia: El costo es la erogación en que se incurre para fabricar un producto. El gasto es la erogación en que se incurre para distribuirlo y para administrar los procesos relacionados con la gestión, comercialización y venta de los productos, para operar la empresa o negocio.

Por ejemplo, supongamos una empresa que fabrica tornillos. Cada tornillo requerirá de cierta cantidad de hierro, así como la mano de obra para poderlo fabricar. Necesitará también cierta cantidad de energía eléctrica para operar la maquinaria que lo produce. También requerirá material para ser empacado. Hasta aquí todas las erogaciones se pueden considerar como costo. Ahora ya el tornillo está fabricado, empacado y almacenado listo para ser comercializado.

Una vez el tornillo terminado se encuentra en la bodega, toda erogación en que se incurra en adelante, se constituirá en un gasto. <http://www.gerencie.com/diferencia-entre-costo-y-gasto.html>. consultado a las 17:40 del día 2 de Julio de 2013.

rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Controversia: El contribuyente realiza operaciones gravadas como no gravadas ya que opera con incentivos de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización según acuerdo número 137 de fecha 25 de marzo de 1999, emitido por el Ministerio de Economía, por lo que para efectos de la Ley de Impuesto según el artículo 28 inciso tercero, debe aplicar proporcionalidad, por lo que en tal sentido la contribuyente solicita a la Administración Tributaria, que proporcione opinión respecto a la forma de aplicar el factor de proporcionalidad de dicho artículo en referencia.

La administración Tributaria expresa referente a la proporcionalidad, que si la contribuyente obtiene ingresos gravados y no gravados o que no constituyen rentas y puede identificar claramente los costos y gastos relacionados con la producción de ingresos gravados y vinculados con la generación de ingresos no gravados, deberá identificar claramente los costos y gastos que se relacionen con tales actividades generadoras de ingresos, a efectos de que sean deducibles de la renta obtenida, de conformidad a lo previsto en los incisos primero y segundo del artículo antes mencionado²⁷⁰, únicamente los vinculados con los ingresos gravados, y es que, lo que la ley ha previsto evitar es que se produzcan deducciones indebidas de costos y gastos que no han generado ingresos gravados, y justamente el mecanismo de la proporcionalidad pretende contrarrestarlo en los casos en los cuales no sean

²⁷⁰ Art. 28 inc. 3° y 4° de la LISR No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta Ley.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la Ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

identificable ni separable hacer esa discriminación de costos o gastos para una y otra fuente de ingresos gravados, y ello facilite o promueva la deducción de costos o gastos que no produzcan rentas gravadas.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES.

a) El Estado de El Salvador al conceder beneficios a través de las exenciones a ciertos sectores como las maquilas librándolos de pagos excesivos de impuestos, genera mayor confianza para invertir además de generar empleos.

b) Al conceder beneficios tributarios el Estado reafirma su compromiso social ya que facilita mecanismos que vienen aliviar el bolsillo de los salvadoreños.

c) Si el Estado desea contar con un mecanismo que le permita evitar las evasiones es necesario la integración de programas para modernizar la DGII para evitar el contrabando llevándolo a cabo con las adunas.

d) El principio de capacidad contributiva implica que el legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar aquéllos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica; y no puede elegir como hechos significativos, a la hora de repartir la carga tributaria, situaciones que no tengan significado económico.

e) El principio de igualdad se funda en la Ética y se proyecta como condición jurídica exigida por la idea de Persona Humana. Por lo que la doctrina establece que, la igualdad más que un derecho fundamental autónomo o

aislado es un “principio” informador del ejercicio de los derechos fundamentales. De conformidad con lo anterior los derechos fundamentales deben pues ser informados por el criterio de igualdad o bien constituye la igualdad una condición básica de su ejercicio.

f) El principio de generalidad es una condición esencial para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra. Éste principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo, no se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, de linaje o casta o de cualquier otra índole.

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

h) Existe mucha pobreza en cuanto a la Doctrina Salvadoreña ya que se ha limitado a copiar los criterios de otros países respecto a las exenciones tributarias que muchas veces no concuerdan con la realidad social ni mucho menos económica de nuestro país.

5. 2 RECOMENDACIONES.

a) Que exista más información en materia de exenciones para que las personas que son sujetos de estas exenciones conozcan sus derechos.

b) Que en la cátedra de Derecho Tributario sea impartido el tema sobre las exenciones para que el estudiante de derecho adquiriera más conocimientos sobre ese tan importante tema.

c) La jurisprudencia emitida de las salas de nuestro país presenta problemas de accesibilidad e información sobre este tema. Deberíamos contar con un lugar seguro e innovador que no genere dificultades a la hora que se necesite consultarlo.

d) La bibliografía nacional sobre las exenciones en materia tributaria está dispersa en las diferentes bibliotecas judiciales. Una biblioteca exclusiva sobre aspectos tributarios nacionales contribuiría a la investigación de esta rama del Derecho Público.

e) Acceder a los libros de autores y escritores del Derecho Tributario es un poco complejo. Las bibliotecas públicas deberían mejorar la accesibilidad al material necesario en cuanto a esta materia.

f) Ampliar la base tributaria del impuesto mediante la incorporación del sector informal generando mayores ingresos.

g) Limitar el monto de los gastos deducibles la liberalidad del régimen de deducciones que permite la Ley de Renta determina un coeficiente extremadamente bajo de la renta imponible sobre la renta bruta y, consiguientemente, del impuesto pagado con respecto a la renta bruta, lo que atenta contra la equidad horizontal y la eficiencia de la recaudación.

h) Una fiscalización más efectiva de tales deducciones que permitiera reducir en un 50 por ciento la brecha actual entre la renta bruta y la renta imponible de las personas naturales, podría generar un aumento de la recaudación del orden de 0.5 por ciento del PIB.

i) Mejorar el sistema de recaudación que realiza DGII

j) Eliminar el régimen de depreciación acelerada para las nuevas inversiones esta medida permitiría una ganancia fiscal estimada de 0.3 por ciento del PIB.

k) Eliminar los 5 mil colones de deducciones por gastos en educación y salud estimándose una ganancia fiscal de 0.1 por ciento del PIB.

l) Es imperativo mejorar el acceso a la información tributaria por parte de las autoridades para generar mayor debate sobre la política tributaria a nivel interno, así como una discusión de mayor calidad, basado en análisis técnicos. Los análisis sobre el tema tributario en un país pequeño como El Salvador enfrentan problemas sobre la confidencialidad de la información financiera y tributaria. Sin embargo, en la medida que los grupos económicos Salvadoreños se han internacionalizado y alguno de ellos están abiertos en bolsa, las cláusulas de confidencialidad son cada vez menos fuertes. La importancia de estos temas exige que la población esté más informada de la situación fiscal.

m) Es recomendable evaluar la definición de un sistema simplificado para pequeños contribuyentes. Por un lado, debe considerarse que la carga administrativa que implica cumplir con los requisitos legales del sistema

tributario puede ser excesiva para pequeños negocios, a su vez que su potencial recaudador podría ser bajo y difícil de supervisar.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

AMOROS, Narciso, Derecho Tributario (Explicaciones), Segunda edición, prologo de Mariano Sebastián, Editorial de Derecho Financiero.

BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Madrid Editorial de Derecho Financiero, 1971.

BLANCO RAMOS, Ignacio, Derecho Tributario Parte General y Legislación Española, Editorial ARIEL Barcelona, 1973.

CARRASCO IRIARTE, Hugo; Derecho Fiscal I, Editorial IURE, México 2001,

CALVO NICOLAU, E. *Tratado de Impuesto Sobre la Renta. Tomo I.* Editorial Themis, México, 1999.

CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General).* 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2004.

FERNÁNDEZ SAGARDI, A. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta. El Mercado de Valores Año LIX.* SICCO, México, 1999.

GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal. Tomo XVII.* Colección de Estudios

Jurídicos, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A, México, 1978.

GARCÍA BUENO, Dr. Marco Cesar, El principio de Capacidad Contributiva Criterio Esencial para una Reforma Integral. México, 2000

FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Los Impuestos. 2001

GARCÍA BELSUNCE, H. *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen II, segunda edición, ediciones De palma Buenos Aires 1973.

GROVES, Harold M: "Finanzas Públicas". Editorial Trillas, México, 1972.

HERNANDEZ MARTINEZ, Refugio De Jesús; Derecho Fiscal, McGRAW HILLIINTERAMERICANA EDITORES, SA de C.V. 1998, 1º Edición, Editorial Mexicana.

MARTÍN, José María Y RODRÍGUEZ, Guillermo F.. Derecho Tributario General. Segunda Edición, Ediciones De palma, Buenos Aires 1995.

DE MENDOZA, Kuri , LIZETTE, Silvia Y OTROS, Manual De Derecho Financiero, 1º Edición, Centro de Investigación y capacitación proyecto de la reforma, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, F. Lecciones de Derecho Financiero, 9º edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 19º Edición Actualizada, Editorial Porrúa México 2007

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro; Derecho Financiero y Tributario Parte General, Lecciones de Cátedra, 11º edición, Editorial Lex Nova, España 2010

MENDOZA ORANTES, Ricardo, Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, con sus reformas, editorial Jurídica Salvadoreña, 13ª edición, San Salvador, 2010.

PEREZ DE AYALA, José Luis, Derecho Tributario I, Editorial de Derecho Financiero.

PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 8 edición Civitas, Tratados y Manuales, 1998.

POSAS ENRIQUEZ, Nelly Edith, “El Impuesto Sobre la Renta Historia-Hecho generador Procedimiento”, *Tesis de grado*, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, san salvador, El Salvador, 1993.

QUERALT, Juan Martin, y Cía., Derecho Tributario 14 edición, Aranzadi, Thompson Reuters, España, 2009.

SOLER ROCH, M.T. Incentivos a la inversión y justicia tributaria. Civitas. Madrid. 1983. p.20. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Editorial Colex. Madrid. España. 1990.

LEGISLACIÓN

Decreto Legislativo número 86 del 17 de octubre de 1991 Publicado en el Diario Oficial número 242 Tomo 313 del 21 de diciembre de 1991.

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

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

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

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

Constitución de la República de El Salvador, Ver D.L N° 38, D. O 234, Tomo 281 de Fecha 16 diciembre de 1983.

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, ver D.O 242, tomo 313 de fecha 21 de diciembre de 1991.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 235, Tomo 317, del 21 de diciembre de 1992.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ver D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

CÓDIGO TRIBUTARIO, ver 230, D.O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

JURISPRUDENCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, sentencia numero 223-2005, de fecha doce de mayo de 2008

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, sentencia numero 8-2005 de fecha cuatro de abril de 2012

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencias de amparo referencias, 104-2001 y 406-2001 de fechas 28 de mayo 2002 y 23 de septiembre de 2002, respectivamente.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 22-98 de fecha 19 de Marzo de 2002.

Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia 59-2003, de fecha 12 de Julio de 2005

DICCIONARIOS

NAVARRETE RODRIGUEZ, David; Diccionario Jurídico En Derecho Penal, México D.F. Mayo De 2010

OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, 33^a Edición, Actualizada corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Heliasta, 2006

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; Diccionario Jurídico Elemental, 1° Edición, Nueva Edición Actualizada, Corregida Y Aumentada Por Guillermo Cabanellas De Las Cuevas. 1993.

SITIOS WED

http://www.elsalvador.com/mwedh/nota/nota_completa.asp?idCat=47861&idArt=7235757.

<http://www.diariocolatino.com/es/20111203/portada/98041/Presidente-defiende-reforma--del-impuesto-sobre-la-Renta-%28Duplicar%29.htm>

<http://catlegal.mh.gob.sv/modules.php?name=News&file=article&sid=1473> Consultado a las 14:20 del día 14 de Abril de 2013

<http://www.economia48.com/spa/d/exencion-tributaria/exencion-tributaria.htm>

<http://www.jurisprudencia.gob.sv/VisorMLX/Documento/Documento.aspx?Data=EI8MfmjqlGuME0fMWbbKmKdzYTBmFQhCgzaTPgqnrw33kKoHgFytT/OQreisCFxr2q>

<http://www.auditaxs.com/noticias/140-reforma-tributaria-en-el-salvador>

<http://comerciocr.bligoo.es/sociedades-de-hecho-y-sociedades-irregulares> consultado a las 14:48 del día 24 de Mayo de 2013

<http://catlegal.mh.gob.sv/modules.php?name=News&file=article&sid=1504> consultado a las 15:36 del día 26 de Mayo de 2013

http://www.elsalvador.com/mwedh/nota/nota_completa.asp?idCat=47655&idArt=6435118 consultado a las 16:24 del día 26 de Mayo de 2013

<http://www.activepartner.es/Glosario-de-terminos/?GLOSARIO=p> consultado a las 16:38 del día 26 de Mayo de 2013

<http://www.slideshare.net/Jguevara10/reformas-fiscales-2012-en-el-salvador>

<http://elmundo.com.sv/dividendos-de-accionistas-seran-gravados-en-5> consultado a las 16.52 del día 27 de Mayo de 2013

www.umoar.edu.sv/tesis/.../finanzas/.../CAPITULO%20VI_3.docx

<http://operacionesactivas.blogspot.com/>

ANEXOS



Asamblea Legislativa



DECRETO No. 957

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

- I. Que mediante Decreto Legislativo No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial No. 242, Tomo No. 313, del 21 del mismo mes y año, se emitió la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- II. 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.
- III. 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.
- IV. 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 impositivas.
- V. 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.

POR TANTO,

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Hacienda y de las Diputadas y Diputados Norma Fidelia Guevara de Ramirios, Lorena Guadalupe Peña Mendoza, Orestes Fredesman Ortiz Andrade, Inmar Rolando Reyes y Gilberto Rivera.

DECRETA las siguientes:



REFORMAS A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Art. 1. Refórmase el numeral 7) del Art. 29, así:

"Deducción para asalariados que liquidan o no el impuesto.

- 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. La deducción fija y de cotizaciones de seguridad social estarán incluidas 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."

Art. 2. Refórmase el literal b), inciso tercero del Art. 33, así:

"Asimismo, tendrán derecho a estas deducciones los asalariados cuya renta obtenida exceda a US\$9,100.00."

Art. 3. Sustitúyese el Art. 37 y su acápite, por el siguiente:

"Cálculo del impuesto de personas naturales, sucesiones y fideicomisos.

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:

	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

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."



Asamblea Legislativa

....3



DECRETO No. 957

Art. 4. Sustitúyese el Art. 38, por el 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, 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."

Art. 5. Sustitúyese el Art. 41, por el siguiente:

"Art. 41. Las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible la tasa del treinta por ciento (30%); se exceptúan los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000), los cuales aplicarán la tasa del veinticinco por ciento (25%).

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.

Las utilidades de los sujetos domiciliados referidos en este artículo se gravarán con un impuesto complementario cuando se distribuyan de acuerdo a lo establecido en la presente Ley."



Asamblea Legislativa

...4



DECRETO No. 957

Art. 6. Adiciónanse tres nuevos incisos al Art. 65, de la siguiente manera:

"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 recalcule para determinar la retención de los meses de junio y diciembre.

Los sujetos de retención deberán cumplir las obligaciones establecidas en el Decreto que contiene las tablas de retención, consistente en:

- 1) 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;
- 2) 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;
- 3) 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.

El incumplimiento a las obligaciones antes reguladas, las cuales deberán comprenderse en el Decreto Ejecutivo correspondiente, será sancionado con dos salarios mínimos mensuales."

Art. 7. Adiciónase en el Título VII, el Capítulo III, cuyo acápite será "IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES", con el contenido que a continuación se detalla:

"CAPÍTULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES



Retención por pago o acreditación de utilidades

Art. 72. Los sujetos pasivos domiciliados que paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento (5%) de tales sumas. Dicha retención constituirá pago definitivo del Impuesto sobre la Renta a cargo del sujeto al que se le realizó la retención, sea éste domiciliado o no.

Si a las referidas utilidades no se les efectuaron las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en este Capítulo, se deberá declarar separadamente de las otras rentas obtenidas en el ejercicio o período de imposición y pagar el impuesto a la tasa del cinco por ciento (5%).

Se entenderá por utilidades, el remanente que resulte de la sumatoria de las rentas gravadas, exentas y no sujetas percibidas o devengadas por el sujeto pasivo en el ejercicio o período de imposición menos los costos, gastos, deducciones y el impuesto regulado en los artículos 37 y 41 de la presente Ley.

Se comprenderá que las utilidades han sido pagadas o acreditadas, cuando sean realmente percibidas por el sujeto pasivo, sean en dinero en efectivo; títulos valores, en especie, mediante compensación de deudas, aplicación a pérdidas o mediante operaciones contables que generen disponibilidad, indistintamente su denominación, tales como dividendos, participaciones sociales, excedentes, resultados, reserva legal, ganancias o rendimientos.

La retención establecida en el presente Capítulo, por su carácter especial, prevalecerá sobre cualquier norma que la contraríe; salvo lo regulado en el artículo 158-A del Código Tributario.

Retención en caso especial

Art. 73. Los representantes de casas matrices, filiales, sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que paguen o acrediten utilidades a sujetos no domiciliados en El Salvador, deberán retener el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo establecido en el artículo anterior.

Si no se efectuaren las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en este Capítulo, los sujetos no domiciliados deberán ajustarse a lo dispuesto en el artículo 53, inciso segundo, de esta Ley.



5. El prestatario sea el Estado, municipalidad, institución autónoma, fondos o fideicomisos constituidos por éstos, así como cuando sea una corporación o fundación de derecho o utilidad pública.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, para el caso del número 1, si el prestatario incurriere en mora en el pago de más de seis cuotas o el plazo para el pago de la o las cuotas pactadas es superior a un año, se considerará para el prestatario que el monto total de las contraprestaciones pactadas es renta gravable para el prestatario y los intereses devengados no serán deducibles como costo o gasto para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Casos de exención.

Art. 74-B. No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refieren los artículos anteriores cuando:

- a) Las utilidades hayan sido objeto de retención y entero del impuesto que trata el presente Capítulo en distribuciones anteriores;
- b) Se capitalicen las utilidades en acciones nominativas o en participaciones sociales de la propia sociedad que los paga;
- c) Se reinviertan las utilidades por los entes sin personalidad jurídica;
- d) El sujeto que recibe las utilidades sea el Estado y sus dependencias, las municipalidades u otro ente de derecho público, las federaciones y asociaciones cooperativas, así como las corporaciones o fundaciones de utilidad pública que se encuentren excluidas conforme al artículo 6 de esta Ley.

Las Instituciones Oficiales Autónomas, incluyendo a la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa, estarán sujetas al pago del impuesto, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de tributo.

La exención establecida en este artículo deberá ser comprobada por el sujeto pasivo ante la Dirección General de Impuestos Internos.

Registro de Control de Utilidades

Art. 74-C. Los sujetos pasivos deberán llevar un registro de control de las utilidades por ejercicio o período de imposición que contenga la determinación de su monto, las pagadas o acreditadas, su capitalización o reinversión y las disminuciones



Asamblea Legislativa

....8

DECRETO No. 957

de capital o patrimonio, que permita identificar los valores por los conceptos anteriores, por cada socio, accionista, asociado, partícipe, fideicomisario o beneficiario, el cual guardará correspondencia con la contabilidad. La Dirección General de Impuestos Internos emitirá las normas administrativas correspondientes, tomando en consideración la naturaleza del registro de las operaciones. El incumplimiento a la presente obligación será sancionada con lo establecido en el artículo 242, letras b) y c), número 1) del Código Tributario.”

Art. 8. Adiciónase en el Título VII, el Capítulo V, cuyo acápite será “PAGO MÍNIMO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA” y cuyo contenido es el siguiente:

“CAPÍTULO V

PAGO MÍNIMO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Sujetos pasivos y hecho imponible

Art. 76. El impuesto sobre la renta anual tendrá un pago mínimo definitivo, cuyo hecho generador está constituido por la obtención de rentas obtenidas o brutas en el ejercicio o período de imposición.

Los sujetos pasivos de esta obligación material son los regulados en el artículo 5 de esta Ley.”

Base Imponible, alícuota del impuesto y exclusiones

Art. 77. El pago mínimo del impuesto sobre la renta se liquidará sobre el monto de la renta obtenida o bruta, con la alícuota del uno por ciento (1%).

No formarán parte de la base imponible del impuesto, aquellas rentas sobre las cuales se hubiesen efectuado retenciones definitivas, las rentas no gravadas o excluidas, las rentas por sueldos y salarios y las rentas por actividades sujetas a precios controlados o regulados por el Estado, y las provenientes de actividades agrícolas y ganaderas.

Para los efectos del inciso anterior, se entenderán como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente a la explotación animal y de la tierra, siempre que la referida explotación no implique un proceso agroindustrial.





Sujetos exentos al pago mínimo definitivo

Art. 78. No estarán sujetos al pago mínimo del impuesto sobre la renta:

- a) Las personas naturales que obtengan rentas exclusivamente de sueldos y salarios.
- b) Los usuarios de zonas francas industriales y de comercialización; de perfeccionamiento de activo; las comprendidas en la Ley General de Asociaciones Cooperativas; de servicios internacionales y los comprendidos en el Art. 6 de la presente Ley.
- c) Los entes y fideicomisos financiados por el Estado de El Salvador, organismos internacionales o gobiernos extranjeros.
- d) Las personas exentas del Impuesto sobre la Renta por disposición de ley.
- e) Los sujetos mencionados en el artículo 76 de esta Ley, durante los tres primeros años de inicio de sus operaciones, siempre que la actividad haya sido constituida con nuevas inversiones, excluyéndose aquellos casos en que las adquisiciones de activos o derechos sean preexistentes. El plazo se contará a partir de su inscripción en el Registro y Control Especial de Contribuyentes al Fisco.
- f) Los sujetos que tuvieren pérdidas fiscales durante un ejercicio de imposición. No podrán gozar de la exención aquellos sujetos que tuvieren pérdidas fiscales después de dos ejercicios consecutivos.
- g) Los contribuyentes de un determinado sector de la actividad económica que por circunstancias excepcionales hayan sido afectados en sus operaciones, existiendo declaratoria de estado de calamidad pública y desastre por parte de la Asamblea Legislativa, Estado de Emergencia decretado, en su caso, por el Presidente de la República, conforme a la legislación respectiva, o por razones de caso fortuito o fuerza mayor.
- h) Los contribuyentes que en el ejercicio o período de imposición, tengan un margen bruto de utilidad inferior al porcentaje equivalente a dos veces la alícuota del impuesto establecido en este Capítulo. Para efectos de la aplicación del presente literal, se entiende como utilidad bruta la diferencia entre la renta obtenida y el costo de ventas o de servicios y como margen bruto de utilidad el porcentaje de utilidad bruta en relación con la renta obtenida del contribuyente. Los sujetos dejarán de estar exentos cuando en un ejercicio de imposición los contribuyentes superen el margen bruto de utilidad establecido en el presente literal.



Asamblea Legislativa

....11



DECRETO No. 957

“Se exceptúan de lo dispuesto en los numerales anteriores, las personas naturales asalariadas reguladas en el artículo 38 de esta Ley”.

Derogatorias

Art. 10. A partir de la vigencia de la presente Ley, quedan derogadas las siguientes disposiciones:

- a) Los artículos 4, numeral 13); 26 y los incisos segundo de los artículos 34, 35 y 36, de esta Ley.

Aplicación de la Ley en el tiempo.

Art. 11. Las disposiciones del presente Decreto, se regirán con las siguientes reglas:

- a) Las normas del presente Decreto regirán a partir del ejercicio o período impositivo del año 2012.
- b) Las utilidades que se paguen o acrediten a partir del presente decreto, generadas en ejercicios o períodos de imposición anteriores al año 2011, estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta a la distribución de utilidades establecidas en el Título VII, Capítulo III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c) Las exenciones establecidas en leyes emitidas con anterioridad a la vigencia del presente Decreto, no serán oponibles al Impuesto sobre la Renta a la Distribución de Utilidades. En las leyes emitidas con posterioridad a la vigencia de este Decreto, sólo serán admisibles aquellas exenciones en las que haga mención específica a dicho impuesto. No obstante, aquellas exenciones que hayan sido otorgadas por autoridad competente a utilidades distribuibles a favor del socio o accionista para un plazo determinado, surtirán efectos contra el impuesto hasta la finalización de dicho plazo.

Vigencia

Art. 12. El presente Decreto entrará en vigencia el 1 de enero de 2012, previa publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALÓN AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO. San Salvador, a los catorce días del mes de diciembre del año dos mil once.



Asamblea Legislativa

...12



DECRETO No. 957

OTHON SIGFRIDO REYES MORALES
PRESIDENTE

CIRO CRUZ ZEPEDA PEÑA
PRIMER VICEPRESIDENTE

GUILLERMO ANTONIO GALLEGOS NAVARRETE
SEGUNDO VICEPRESIDENTE

JOSÉ FRANCISCO MERINO LÓPEZ
TERCER VICEPRESIDENTE

ALBERTO ARMANDO ROMERO RODRÍGUEZ
CUARTO VICEPRESIDENTE

FRANCISCO ROBERTO LORENZANA DURÁN
QUINTO VICEPRESIDENTE

LORENA GUADALUPE PEÑA MENDOZA
PRIMERA SECRETARÍA

CÉSAR HUMBERTO GARCÍA AGUILERA
SEGUNDO SECRETARIO

ELIZARDO GONZALEZ LOVO
TERCER SECRETARIO

ROBERTO JOSÉ d'AUBUISSON MUNGUÍA
CUARTO SECRETARIO

QUINTA SECRETARIA

IRMA LOURDES PALACIOS VASQUEZ
SEXTA SECRETARIA

MARIO ALBERTO TENORIO GUERRERO
SÉPTIMO SECRETARIO



... 13

DECRETO No. 957

SA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los quince días del mes de diciembre del año dos mil once.

PUBLÍQUESE,



CARLOS MAURICIO FUNES CARTAGENA,
Presidente de la República.

JUAN RAMÓN CARLOS ENRIQUE CÁCERES CHÁVEZ,
Ministro de Hacienda.



Constancia No. 3089

La Infrascrita Jefe del Diario Oficial:

Hace constar: que el Presente Decreto Legislativo No. 957, que contiene: *Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, aparecerá publicado en el Diario Oficial No. 235, Tomo No. 393, correspondiente al quince de diciembre de dos mil once. Salvo caso fortuito o fuerza mayor.

Y a solicitud de la Ingeniera *Carmen Marla Hernández de Mancla*, Jefe División de Registro y Asistencia Tributaria, Dirección General de Impuestos Internos, se extiende la presente Constancia en la DIRECCIÓN DEL DIARIO OFICIAL; San Salvador, doce de octubre de dos mil once.




Dina Evelin Vanegas Hernández,
Jefe Diario Oficial



Antes

RENTA NETA O IMPONIBLE	EL IMPUESTO SERA
Hasta \$2,514.29	Exento
de \$2,514.29 hasta \$9,142.86	10% sobre el exceso de \$2,514.29 mas \$57.14

Calculo de impuesto	
Renta imponible	9,000.00
Exceso de \$ 2,514.29	6,485.71
10% sobre el exceso de \$2,514.29	648.57
10% sobre el exceso de \$2,514.29 + base de 57.14	705.71
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	705.71

Reforma

RENTA NETA O IMPONIBLE	EL IMPUESTO SERA
Hasta \$4064.00	Exento
De \$4,064.01 hasta \$ 9,182.86	10% sobre el exceso de \$4,064.00 mas \$ 212.12

Calculo de impuesto	
Renta imponible	9,000.00
Exceso de \$ 4,046.00	4,936.00
10% sobre el exceso de \$4,064.00	493.60
10% sobre el exceso de \$4,064.00 + base de 212.12	705.72
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	705.72

Donde cambia

Elimina que el impuesto resultante no podrá ser en ningún caso superior al 25%

ANTES		REFORMA	
Calculo de impuesto		Calculo de impuesto	
Renta imponible	225,000.00	Renta imponible	225,000.00
Exceso de \$ 22,857.14	202,142.86	Exceso de \$ 22,857.14	202,142.86
30% sobre el exceso de \$22,857.14	60,642.86	30% sobre el exceso de \$22,857.14	60,642.86
30% sobre el exceso de \$22,857.14 + base de 3,462.86	64,105.72	30% sobre el exceso de \$22,857.14 + base de 3,462.86	64,105.72
IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO MAYOR 25%	56,250.00	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	64,105.72

