

**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**



**LA DOBLE TRIBUTACION EN EL MARCO DE LA LEY DE LA RENTA Y
LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL SALVADOR**

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

**PRESENTADO POR:
FERMAN ALDUBI, CAÑAS ALVAREZ
ANA GLADIS, MEJIA GUARDADO**

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

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2013

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO SALVADOR CASTILLO
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

AGRADECIMIENTOS

Agradezco en primer lugar a DIOS todo poderoso, por haberme permitido la enorme dicha de culminar con una meta más de mi vida, pues sin él esto no sería posible.

A mis queridos padres por su inmenso apoyo tanto en lo económico como en lo anímico, en los momentos más difíciles estuvieron siempre conmigo. A mi querida hermana, por toda su ayuda, sin ella esto no fuere posible.

A mis buenos amigos y familiares que confiaron en mí brindándome en todo momento su más sincero apoyo, en todo el desarrollo de la carrera universitaria

A mi asesor Lic. Samuel Merino, quien ayudo a materializar nuestras ideas en esto que ahora servirá para muchas generaciones de estudiantes.

A los buenos lectores hacia quienes va dirigida la información resultado de meses de trabajo y que sabrán hacer un buen uso de ella.

FERMAN ALDUBI CAÑAS ALVAREZ
Autor

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.....	I
CAPITULO I. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.....	1
1.1 Planteamiento, enunciado y delimitación del problema	
1.1.1. Planteamiento del Problema.	
1.1.2. Enunciado del problema.....	2
1.1.3 Delimitación del problema.	
1.1.3.1 Delimitación Espacial.	
1.1.3.2 Delimitación Temporal.	
1.1.3.3 Delimitación teórico conceptual.....	3
1.2 Justificación de la investigación.	
1.3 Objetivos.....	4
1.3.1 Objetivo General	
1.3.2 Objetivos Específicos.....	5
1.4 Sistema de hipótesis.	
1.4.1 Planteamiento de Hipótesis General.	
1.4.2 Planteamiento de Hipótesis Específicas.	
1.5 Operacionalización de las Hipótesis.	
1.6 Métodos, Técnicas e Instrumentos.....	6
CAPITULO II. ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO....	7
2.1 Derecho Tributario.	
2.2 Principios Especiales del Derecho Tributario.	
2.2.1 Principio de Legalidad.	
2.2.2 Principio de Justicia Tributaria.....	11
2.2.3 Principio de no Confiscación.....	13
2.3 Tributos.....	14
2.3.1 Definición.	
2.3.2 Características.....	15
2.3.3 Clasificación de los Tributos.....	17
2.4 Impuestos.....	18
2.4.1 Concepto.	
2.4.2 Características.....	19
2.4.3 Clasificación de los impuestos	
2.4.3.1 Impuestos directos e indirectos.....	20

2.4.3.2 Impuestos reales y personales.....	21
2.4.3.3 Impuestos Subjetivos y Objetivos.....	22
2.4.3.4 Impuestos Periódicos e Instantáneos.....	23
2.5 Tasas.	
2.5.1 Definición.	
2.5.2 Características.....	24
2.5.3 Clasificación de las Tasas.....	25
2.5.3.1 Tasas Estatales.	
2.5.3.2 Tasas Municipales.....	26
2.6 Contribuciones Especiales.	
2.6.1 Definición.	
2.6.2 Características.....	27
2.7 Estructura de la Relación Jurídica Tributaria	
2.7.1 La Obligación Tributaria.....	28
2.7.2 Características.	
2.7.3 Nacimiento de la obligación tributaria.....	29
2.8 Hecho Imponible.	
2.8.1 Elementos del hecho Imponible.....	30
2.8.2 Aspecto objetivo o presupuesto objetivo	
2.8.3 Aspecto subjetivo.....	31
2.8.4 Teoría de la exención tributaria	
2.9 Sujetos de la obligación tributaria.....	32
2.9.1 Sujeto activo.	
2.9.2 Sujeto pasivo.	

CAPITULO III. ASPECTOS GENERALES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....34

3.1 Antecedentes Históricos de la Doble Tributación.	
3.2 Generalidades.....	39
3.2.1 Definición.....	41
3.2.2 Características	
3.2.4 Clasificación.....	42
3.3 Doble Tributación Internacional.....	43
3.3.1 Clases de la Doble Imposición Internacional.....	46
3.4 Criterios para evitar la aplicación de la Doble Tributación	
3.4.1 El criterio objetivo.....	47
3.4.2 El criterio subjetivo.	
3.5 Teorías de la Doble Tributación.....	48
3.5.1 Establecimiento permanente	
3.5.2 Fuente del Ingreso Gravable.....	50

3.6	Métodos para evitar la Doble Tributación.....	52
3.6.1	Medidas Unilaterales.	
3.6.1.1	Ventajas de las medidas unilaterales.....	53
3.6.2	Medidas Bilaterales o Tratados Internacionales.....	54
3.6.2.1	Ventajas y Desventajas de los convenios bilaterales.....	55
3.6.3	Medidas Multilaterales.	

CAPITULO IV. LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO JURÍDICO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....58

4.1.	Análisis de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta.	
4.1.1	Hecho Generador.....	60
4.1.2	Ingresos Excluidos Del Concepto De Renta.....	62
4.1.3	Sujetos.....	64
4.1.4	Impuesto Causado.....	65
4.1.5	Proporcionalidad De Los Costos Y Gastos Del Impuesto Sobre La Renta.....	68
4.2	Análisis de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).....	70
4.2.1	Transferencia de Bienes Muebles Corporales.....	72
4.2.2	Prestación de servicios.....	76
4.3.3	Sujetos del Impuesto.....	80
4.3.4	Base Imponible Genérica.....	81
4.3.5	Cálculo del Impuesto.....	87
4.3	Análisis a diversos casos que denotan elementos de Doble Tributación.....	88
4.4	Fuentes del Ordenamiento Tributario.....	92
4.4.1	Proceso de Audiencia y Apertura a Prueba.....	94
4.4.2	Proceso para la Presentación de Recursos ante el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduana.....	95
4.4.3	Proceso de Demanda en la Sala de lo Contencioso Administrativo.....	97
4.4.4	Opiniones de la Administración Tributaria.....	98

CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....99

5.1 Conclusiones.
5.2 Recomendaciones.....101

BIBLIOGRAFIA.....103

Siglas

CDI: Convenios de Doble Imposición

CSJ: Corte Suprema de Justicia

DGII: Dirección General de Impuestos Internos.

LIVA: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta.

OCDE: Organización de Cooperación y Desarrollo Económico

OEA: Organización de los Estados Americanos

RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

RLIVA: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

SLC: Sala de lo Constitucional.

SCA: Sala de lo Contenciosos Administrativo.

TAlIA: Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduanas.

INTRODUCCIÓN

El presente documento, contiene el informe sobre la investigación denominada La Doble Tributación en el marco de la Ley del Impuesto Sobre La Renta y la Ley Del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles, siendo la doble tributación, el fenómeno que consiste en que en dos o más Estados concurren poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto.

Es importante señalar, que la carga tributaria combinada a que puede dar lugar la doble tributación representa normalmente un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como al desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo. La misma se produce porque hay dos o más Estados o ámbitos de gobierno que consideran pueden establecer, válidamente, obligaciones a ciertos sujetos que se encuentran cumpliendo con un hecho generador del tributo y que cuentan con la capacidad contributiva necesaria para cumplir con la citada obligación; todo ello porque hay criterios que vinculan al contribuyente, al Estado y las actividades que realiza en éste o la mera residencia.

En El Salvador, al seguir el Sistema de Renta Mundial, de acuerdo al cual se grava a todos los residentes por obtener ingresos de una fuente de riqueza independientemente del origen de la misma, en base a ello, grava a todos sus residentes por los ingresos obtenidos sin importar la fuente de riqueza.

El propósito de la investigación va orientado a conocer como el ordenamiento jurídico regula dicha problemática, en El Salvador, válidamente se pueden gravar a los sujetos pasivos de los impuestos, siendo constitucional; pues aunque la Carta Magna no refiere la Doble Tributación internacional, tampoco la prohíbe, por ello, lo que la Constitución no impide será legal a

todos los efectos. Lo único que prohíbe el texto constitucional, entre varios supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos en la ley o que no se destinen para los gastos públicos, pero no impide la Doble Tributación.

Si bien el análisis del fenómeno de la Doble Tributación puede hacerse desde un punto de vista jurídico y otro económico, el enfoque de este trabajo se hace desde una perspectiva jurídica, que radica en el hecho de determinar cuáles son las herramientas legales que deben emplearse, para establecer los parámetros que sirven como indicadores de la presencia de doble tributación.

La presente investigación comprende los siguientes apartados: En primer lugar, se establecen las generalidades del Derecho Tributario dentro del cual se destaca su concepto, características, clasificación, los sujetos de la obligación tributaria. En segundo lugar, los aspectos generales de la Doble Tributación. En tercer lugar, se presenta un análisis comparativo de la Ley del Impuesto Sobre La Renta y la Ley Del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles, sobre el tratamiento que se le da a la Doble Tributación en El Salvador. Por último se presentan los resultados y análisis de los datos recopilados a lo largo de la investigación así como las conclusiones y recomendaciones.

Además, de significar un aporte informativo, con la presente investigación, se pretende convertir el tema en material de discusión para la población salvadoreña en general provocando la posible participación ciudadana al promover y exigir la regulación de la Doble Tributación en el Ordenamiento Jurídico Salvadoreño, así como también se convierta en un material de apoyo a la comunidad estudiantil y profesional de El Salvador.

CAPITULO I

DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento, enunciado y delimitación del problema

1.1.1. Planteamiento del Problema

En principio es importante establecer cómo se definen los tributos para la mejor ilustración y comprensión de lo referente a la doble tributación; los tributos se plantean como aquellas prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública.

Se debe entender que la doble tributación se refiere a los mecanismos técnicos y legales, que se efectúan entre los diversos niveles de gobierno y entre países, con el fin de evitar que un servicio o bien se le impute dos veces el mismo tributo. Se infiere que la doble tributación puede ser interna o externa. En el primer de los casos, sucede a lo interno de un país en los diversos niveles de la administración pública. En lo atinente a la tributación externa se refiere a los convenios firmados entre países para evitar que un servicio o bien, cumplida la tramitación aduanera respectiva, se le cobre un mismo impuesto en ambos territorios.

Se entiende que la doble tributación, es aquel fenómeno que consiste en que en dos o más Estados concurren poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto. La carga tributaria combinada a que puede dar lugar la doble tributación representa normalmente un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como al desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo.

La doble tributación es entonces un proceso perjudicial que se presenta tanto a nivel nacional como internacional. Este es un fenómeno que surge de la evolución de las sociedades, es decir, que las relaciones comerciales de los países que intervienen se van ampliando, derrumbando fronteras estatales y abriendo puertas a mercados exteriores. Esto ha conllevado a la necesidad de la coordinación fiscal entre los países, lo cual se ha buscado a través de convenios y tratados o bien, por medio de la legislación doméstica, aunque esta última no con muy buenos resultados.

1.1.2. Enunciado del problema

“EN QUE MEDIDA LA LEY DE LA RENTA Y LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, INFLUYEN EN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL SALVADOR”.

1.1.3 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

1.1.3.1 Delimitación Espacial

Para el desarrollo de la presente investigación, es necesario señalar un ámbito socio gráfico de actuación, dentro del cual será estudiado el desarrollo de la doble tributación en el marco jurídico de la Ley de la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Por lo tanto, el espacio geográfico en el cual se va a realizar la investigación es la República de El Salvador.

1.1.3.2 Delimitación Temporal

Con respecto a los alcances temporales de la investigación, el corte coyuntural se hará a partir del mes de Marzo del año dos mil doce, fecha en

la cual estudiaremos la influencia de las leyes tributarias en mención, a la doble tributación, hasta el primero de marzo del año dos mil tres.

1.1.3.3 Delimitación teórico conceptual

La delimitación teórico conceptual de la presente investigación, estará circunscrito en primer lugar a un conjunto de términos que se desprenden del enunciado del problema, dentro de las disciplinas jurídicas en materia de derecho público, más concretamente al derecho Tributario en relación a la doble tributación, regulado en la Constitución salvadoreña así como en leyes secundarias, incluyendo el sentido e interpretación de este impuesto y para lo cual, será indispensable estudiar o aclarar conceptos o derechos que ayudaran al buen desarrollo de la investigación como son: el concepto de derecho, de derecho tributario, de tributo, de impuesto, hecho generador, doble imposición, principio de territorialidad.

Así como otros términos que por estar muy cercanos a los anteriores puedan dar lugar a equívocos, a fin de establecer un código de lenguaje, y tener claramente establecido hacia dónde va encaminado el presente estudio, así mismo, adoptar la acepción que mejor defina el contenido del problema.

1.2 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente trabajo se desarrolla lo referente a la doble tributación en El Salvador entendido como, gravar dos veces la misma persona o la misma cosa. Para entender de mejor manera la doble tributación, debemos entender primero que son los tributos considerados como ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

Con esto se puede decir que la doble tributación es aquella en que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma entidad o dos más entidades que actúan en el plano nacional o internacional; por ejemplo: que el Estado y el Municipio, o un Estado y otro, concurren en gravar las mismas personas o los mismos bienes, en ejercicio simultáneo de sus facultades impositiva.

Respecto del tema es importante señalar, que los tributos cumplen una gran función, la cual entre otras, es la de ayudar a los gastos públicos del Estado, al hablar de doble tributación hablamos entonces de una problemática que se enmarca en una doble afectación para el sujeto pasivo es decir al gravar a un mismo bien dos impuestos diferentes o a un mismo hecho imponible impuestos exigidos por dos o más Estados. La misma se produce porque hay dos o más Estados o ámbitos de gobierno que consideran pueden establecer, válidamente, obligaciones a ciertos sujetos que se encuentran cumpliendo con un hecho generador del tributo y que cuentan con la capacidad contributiva necesaria para cumplir con la citada obligación; todo ello porque hay criterios que vinculan al contribuyente, al Estado y las actividades que realiza en éste o la mera residencia.

En ese sentido es oportuno analizar las leyes tributarias, como estas influyen en la doble tributación, debido a la importancia que como hemos ampliado anteriormente sostiene el presente estudio.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

“Establecer un estudio sobre la doble tributación en el marco de la Ley de la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en El Salvador”.

1.3.2 Objetivos Específicos

Desarrollar las generalidades del Derecho Tributario.

Determinar los aspectos básicos de la Doble Tributación.

Analizar el Marco Jurídico salvadoreño e internacional del Derecho Tributario.

1.4 Sistema de Hipótesis

1.4.1 Planteamiento de Hipótesis General

La Ley de la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio, no logran desarrollar a plenitud la doble tributación en El salvador.

1.4.2 Planteamiento de Hipótesis Específicas

1. Las Leyes en materia tributaria, generan un mayor desarrollo de los tributos en El Salvador.
2. La inexistencia de una ley que regule la doble tributación crea una imposición desigual del tributo a la población.
3. La inexistencia de la doble tributación en las leyes tributarias genera inseguridad jurídica en la población.

1.5 Operacionalización de las Hipótesis

HIPOTESIS ESPECIFICA No. 1

“Las Leyes en materia Tributaria, generan un mayor desarrollo de los tributos en El Salvador”.

Variable independiente “x”: a mayor cumplimiento de las Leyes Tributarias.

Variable independiente “y”: mayor desarrollo de los tributos en El Salvador.

HIPOTESIS ESPECIFICA No. 2

“La inexistencia de una ley que regule la doble tributación crea una imposición desigual del tributo a la población”.

Variable independiente “x”: A mayor inexistencia de ley sobre la Doble Tributación.

Variable independiente “y”: Mayor será la desigualdad en su imposición a la población.

HIPOTESIS ESPECIFICA No. 3

“La inexistencia de la Doble Tributación en las leyes tributarias genera Inseguridad Jurídica en la población”.

Variable independiente “x”: A mayor Inexistencia de la doble tributación en las leyes tributarias.

Variable independiente “y”: Mayor será la Inseguridad Jurídica en la población.

1.6 Métodos, Técnicas e Instrumentos

El método a utilizar para el desarrollo de la presente investigación será: El Método Hipotético Deductivo, ya que plantea el procedimiento lógico deductivo que se tiene que seguir respectivamente para operacionalizar las variables del sistema de las hipótesis planteadas en el trabajo de investigación.

Para la recolección de la información bibliográfica se utilizara la técnica de la investigación documental y su respectivo instrumento la ficha bibliográfica.

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1 Derecho Tributario.

El Derecho tributario o Derecho fiscal es una rama del Derecho público, dentro del Derecho financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas a la consecución del bien común. Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo¹.

2.2 Principios Especiales del Derecho Tributario.

2.2.1 Principio de Legalidad

El Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: la división de poderes y el principio de legalidad. Aquí nos interesa sólo este último principio.

La seguridad jurídica² se encuentra en el principio de legalidad. Este principio jurídico, como limitativo del poder tributario, es una garantía del ciudadano contra la Administración Pública, que no puede excederse en su

¹ **FLORES ZAVALA, Ernesto**; "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A, 13° ed. México, 1971, p. 6.

²La Seguridad Jurídica; es la condición resultante de la predeterminación hecha por el ordenamiento jurídico de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de una persona.

actuación con quebranto de las personas o bienes, a menos que la ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.

Es pues un principio propio del Estado de Derecho, o más bien, el Estado cuya actuación queda sometida a normas jurídicas sin que prime la voluntad del soberano, y que encuentra su origen en el pacto o contrato social de que nos habla Rousseau, cuando los individuos acordaron ceder su poder de gobernar al Estado a cambio de obtener y gozar los beneficios de la vida en la sociedad que organizaban conforme a ese pacto. Los órganos del Estado realizan toda su actuación por mandato del pueblo. La norma constitucional recoge este principio esencial: la delimitación de los poderes públicos que el pueblo delega en el soberano. Por esta razón, el Art. 86 inciso tercero CN. Sobre este punto es terminante, cuando ordena: "Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley".

El principio de legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que toda la actividad tributaria queda sujeta a la ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista. El "nullum tributum sine lege" limita a la Administración Pública de lo financiero, que no puede exigir tributos sólo que la ley los imponga. Y no puede ser de otro modo. El inciso Primero del Art. 231 CN. Ordena: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público"³. Aquí, en esta disposición, la expresión "contribuciones" es sinónima de tributos, genérico. En estas disposiciones el Legislador primario sinonimiza los términos "contribuciones" e "impuestos" contribuíos. Esto significa, que la facultad originaria de imponer

³ **SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Marta Verónica; SILVA VEGA, Eduardo David y VELÁSQUEZ SÁNCHEZ, Carmen Veraliz**, "Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites", Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2009, p. 10.

tributos es exclusiva del Estado, quien para ordenarlos debe tomar en cuenta: la capacidad económica de las personas, además de los principios tributarios en general. El Derecho Tributario cobra importancia con la aplicación del principio de legalidad, que no puede excluirse, y debe subsistir. Y es que este Derecho tiene su razón de ser, únicamente, si se extrema en dar seguridad jurídica. Debe garantizar al contribuyente ante la actuación del gobernante, en el sentido de no afectar el patrimonio individual, con la imposición de tributos, más allá de la obligación a que lo sujeta la ley⁴.

Cuando el principio de legalidad⁵ ha sido atacado por doctrinas totalitarias, que defienden la acumulación de todos los derechos en el Estado, ya que consideran que la misma redundaría en beneficio general, sobre la subsistencia del principio de legalidad, Sainz de Bujanda da esta afirmación: "si se demuestra que el Estado de Derecho no se identifica con el Estado democrático y que la producción de normas jurídicas de carácter general por órganos que no sean los específicamente administrativos constituye un atributo fundamental en todo Estado de Derecho, habrá que reconocer que el principio de legalidad puede y debe subsistir, por muy honda que sea la crisis de las instituciones democráticas o por muy lejos que el intervencionismo estatal en materia económica nos sitúen del liberalismo decimonónico en la materia".

En materia tributaria, por ser sustancial, el Legislador debe prescribir el principio sobre que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos en grado superior. Debe estar totalmente seguro que el Estado de Derecho se afirmaría cada vez más, cuando la Administración Pública

⁴ Artículo 8 de la Constitución de la República de El Salvador.

⁵ El principio de legalidad tributaria; representa el hecho de que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, representa una garantía para el contribuyente en el sentido que limita al Estado su poder tributario.

financiera sujetara su actuación y disposiciones, a las leyes y reglamentos que son de carácter superior, y ante todo, a la misma Constitución.

Además, veamos lo que nos dice el Art. 131 respecto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa ordinal 6.: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos⁶...". Por lo que la Constitución en esta disposición establece el principio de reserva de ley, en materia tributaria. Estos dos preceptos fundamentales nos están significando: que la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado, Resultado de lo anterior, es, pues, que el principio de reserva de ley, tenga un significado doble:

La modalidad de reserva de acto legislativo primario, que consiste en que él exige ley, tanto para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo como para su creación, y

El principio de reserva de ley, propiamente dicho, que regula la creación y elementos que configuran cada uno de los tributos⁷.

En lo que se refiere a la creación de tributos, existe en nuestro Derecho Tributario el principio de reserva de ley, en esa doble modalidad: en un inicio, el Legislador Constituyente, en uso de su facultad exclusiva, ordena que no pueden imponerse contribuciones (tributos) sino en virtud de una ley, y luego, el Legislador ordinario, puede crear y hacer las regulaciones de todos los elementos materiales y formales del tributo: gestión administrativa, procesos judiciales de garantía tributaria, Pero en El Salvador, a las Municipalidades se les confiere o delega facultades impositivas. El Art. 104 inciso primero

⁶ La creación de los tributos es potestad exclusiva del Órgano Legislativo, pues en un sistema democrático tal Órgano representa la voluntad del pueblo.

⁷ **MATUS BENAVENTE, Manuel**; "Finanzas Públicas", Ed. Jurídica de Chile, Santiago 1962, p. 34.

establece que la autonomía del Municipio comprende “crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca” y el inc. Último ordena, al referirse a las Municipalidades, que éstas "Elaborarán sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa,". Formalmente, sólo es la Asamblea Legislativa, y las Municipalidades, en cuanto de facultades impositivas se trata, las que están facultadas para elaborar sus tarifas de impuestos.

2.2.2 Principio de Justicia Tributaria

Adam Smith, economista escocés, en su obra Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, publicada en la segunda mitad del Siglo XVIII, 1776, sostiene que no sólo la agricultura es creadora de riqueza, con impuesto único sobre la misma, como señalaba la escuela Fisiocrática, sino también la industria y el trabajo; y, según refiere Matus Benavente, dicho autor clamaba: "Que sea dicho de una vez por todas que todo impuesto que recae en definitiva sólo sobre una de estas tres clases de entradas es necesariamente injusto, en cuanto no afecta a las otras", y todavía pule su concepto, cuando adelante dice: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, cada uno lo más posible en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado, observar esta máxima o apartarse de ella, constituye lo que se llama igualdad o desigualdad en la repartición del impuesto".

Este principio de igualdad o de isonomía, se halla consignado en el Art. 131 CN respecto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa ordinal 6. en su primera parte: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa". Esto significa,

en materia impositiva, que la ley tributaria asegura igual tratamiento en las cargas públicas; o sea, que asegura el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.

El principio de igualdad⁸, al adquirir difusión universal se orientó hacia el concepto de equidad, "equity", no obstante que Smith empleó la expresión "equality", que significa igualdad. Después se transformó aún más el concepto adquiriendo el de justicia en la tributación.

Pero, lo fundamental de la máxima de Smith, es la afirmación de que los impuestos (tributos) deben ser: iguales, equitativos o justos.

Este principio de justicia tributaria, que limita el poder tributario, se desarrolla a través de estas dos concepciones: principios clásicos de generalidad y uniformidad, y principios modernos de discriminación y progresividad.

Principio de Generalidad; este principio, según lo expone Smith, consiste en que es menester que los tributos se apliquen a todos, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas previstas en la ley, y no sólo a una parte de ellas. Todos deben pagar impuestos y nadie debe estar exento de pagarlos, si reúnen esta básica condición: capacidad contributiva.

Principio de Uniformidad; el principio de uniformidad, significa que todos los contribuyentes son iguales frente al tributo. Se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria.

⁸ El principio de equidad se vincula con el principio de capacidad contributiva, es decir que los tributos se establecerán en forma proporcional atendiendo a la justicia y la igualdad.

Principio de Discriminación; esta institución fue introducida en Inglaterra en 1907, y por excelentes resultados que produjo, como indica Matus Benavente, es conocida con el nombre de "reforma moral de Asquith"⁹.

Este principio, y el que sigue, son principios modernos de la justicia tributaria¹⁰. El de discriminación, sostiene que entre las rentas fundadas o del capital, y las provenientes del trabajo, debe establecerse una discriminación impositiva, a fin de concederles a éstas un trato tributario más favorable en ciertas cuantías. Tiene su cristalización, tanto en las exenciones y rebajas como en los recargos impositivos: en las primeras como un estímulo y en éstos como una represión tributaria.

Principio de Progresividad; Adolfo Wagner, señala que las herencias para personas distintas al grupo familiar del causante, así como los beneficios excesivos de la industria y el comercio, deben ser gravados con tasas fuertemente progresivas.

2.2.3 Principio de no Confiscación

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de ley impositiva. Se considera confiscación de bienes, pues, la pena que se aplicará total o parcialmente en los bienes de una persona, para el pago de una responsabilidad tributaria (impuestos, recargos, intereses, multas), hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial¹¹.

⁹ Matus Benavente, **Ob cit.**, p. 168

¹⁰ Artículo 131 ordinal 6° de la Constitución de la República de El Salvador.

¹¹ Sánchez Hernández, **Ob cit.** p. 18.

Sin embargo, el Art. 106 inciso último CN. Es terminante, cuando ordena: "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto." Este principio de no confiscación¹², tiene su fundamento en otros principios constitucionales: El Art. 103CN. Que reconoce y garantiza la propiedad privada en función social, el Art. 11 CN. Que regula el principio de audiencia, esto es, que nadie puede ser privado de su propiedad o posesión, ni de su vida, etc., sin antes haber sido oído y vencido en juicio. Y mientras esto no acontezca, los impuestos, por regla general, no deben absorber el capital de los particulares.

Estos principios constitucionales, y otros más, han dado afianzamiento a esta doctrina limitativa: "las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias". La confiscación, se aclara, es una institución distinta a las medidas cautelares, como el comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer el Código Penal, las leyes de represión aduanera y las que imponen gravámenes al consumo.

2.3 Tributos.

2.3.1 Definición.

Los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

¹² La confiscación es el apoderamiento de todos los bienes de una persona que pasan a poder del Estado, apoderamiento que se lleva sin compensación o indemnización alguna para el dueño de los bienes.

Los tributos expresa Sainz de Bujanda¹³ no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) del que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley". Como es sabido, la doctrina y el derecho positivo coinciden en englobar dentro del término genérico "tributo", los impuestos, tasas y contribuciones especiales¹⁴.

En tal sentido se define el tributo¹⁵ como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, una vez realizado el supuesto previsto en la ley.

2.3.2 Características.

Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario; Aunque en algunas ocasiones puede ser bienes no dinerarios, pero sí valuables en dinero, estas son las prestaciones en especie. Se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor. Por lo que establecemos que generalmente son de carácter monetario y en ocasiones bienes valuables en dinero.

Los tributos tienen carácter coactivo; Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente en este sentido el ordinal 6 del artículo 131 CN.

¹³ **SAINZ DE BUJANDA, Fernando**; "Lecciones de Derecho Financiero", 9ª. Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1991.T. II, p. 171.

¹⁴ **GIULIANI FONROUGE, Carlos María**. "Derecho Financiero", vol. I., 2ª Edición. Editorial. Depalma Buenos Aires.1973. p. 10.

¹⁵ Sánchez Hernández, **Ob cit.** p. 20.

Expresa que corresponde a la Asamblea Legislativa” decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”

Los tributos existen en virtud de una ley; Los tributos deben ser impuestos por medio de una ley. El artículo 231 CN. Dispone “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público¹⁶”.

Los tributos tienen carácter contributivo; Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines. Los fines del Estado están recogidos en nuestra carta magna en el artículo 1 el cual establece: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”. En consecuencia, es obligación de Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social”.

El carácter contributivo permite distinguir los tributos de las penas pecuniarias, como las multas o sanciones que aunque producen beneficio económico no es este el fin, sino castigar al que transgredió la ley. Podemos agregar que a pesar que la finalidad de los tributos es de índole fiscal, a la vez puede también tener en algunos casos fines extrafiscales como sucede con los impuestos a los alcoholes y al tabaco que son al mismo tiempo instrumentos de la política comercial, sanitaria¹⁷. El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales.

¹⁶ **AMORÓS, Narciso.** Derecho Tributario (Explicaciones)”.2da. Edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970. P. 16.

¹⁷ Amorós, Ob cit. p. 18.

A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines¹⁸.

2.3.3 Clasificación de los Tributos.

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta nuestro ordenamiento jurídico, el ya enunciado artículo 131 ordinal 6 de la CN. Lo recoge, así como el artículo 223 del mismo cuerpo normativo el cual expresa: “forman la Hacienda Pública: (ordinal 4’) los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a los impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.

De igual forma el inciso segundo del artículo 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece:” son Tributos Municipales, los Impuestos, las Tasas y demás Contribuciones Especiales Municipales”.

El artículo 131 en el inciso 1 emplea el vocablo “contribuciones” en sentido genérico, abarcando toda clase de tributos; otras veces se utilizan como sinónimos los términos “impuestos” o “precios” y “contribuciones” o “cuotas”, o “cotizaciones”. Para evitar estas imprecisiones, y darle lucidez a este punto al tratar de los tributos lo definiremos cada uno especificando sus características, especificando que es en el hecho imponible donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos¹⁹. Los cuales deben de ser aplicados equitativamente entre los sujetos pasivos evitando la supremacía de los Estados en la adquisición de recursos.

¹⁸ Sánchez Hernández, Ob cit. p. 23.

¹⁹ **PEREZ ROYO, Fernando**, “Derecho financiero y Tributario, parte General” 9ª Edición, Editorial Civitas. P. 35.

2.4 Impuestos.

2.4.1 Concepto.

La definición de impuestos²⁰ presenta dificultades, ya que éste responde a los elementos comunes del tributo, de ahí que buena parte de la doctrina ha creído conveniente dar como un elemento distintivo propio del tributo la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto, esta podrá o no vincularse al contribuyente, aunque esta vinculación es una situación de hecho que no tiene trascendencia jurídica en lo que respecta a la obligación del contribuyente de pagar el impuesto.

De modo que los Redactores del Modelo del Código Tributario para América Latina definieron el impuesto como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”²¹.

Es en la Ley General Tributaria Municipal donde encontramos la única definición en nuestro ordenamiento jurídico y prescribe en el artículo 4 “son impuestos municipales los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada”. La definición del Modelo del Código Tributario para América Latina es la más clara a diferencia de la nuestra, ya que contiene la nota característica esencial de los impuestos: la prestación tributaria se mantiene independiente de la actividad a que destine el Estado.

²⁰ **OSORIO, Manuel**, “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”. Ed. Heliasta, BUENOS AIRES. 1982. P. 50.

²¹ **Modelo de Código para América Latina**; Exposición de Motivos. P. 20.

Entonces, se puede definir el impuesto como aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de las actividades estatales²².

2.4.2 Características.

De la anterior definición podemos señalar que a los impuestos se les caracteriza por: Ser una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines.

El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es el tributo exigido sin contraprestación directa²³.

2.4.3 Clasificación de los impuestos.

Existen diferentes clasificaciones, que atienden a diversos criterios, tales como económicos, administrativos, jurídicos, etc. Explica Sainz de Bujanda que la distinción se emplea con base al ámbito que se aplica, ya sea la jurídica o la económica²⁴.

Se tiende a establecer la siguiente clasificación: impuestos directos e indirectos; impuestos reales y personales; impuestos subjetivos y objetivos; impuestos periódicos e instantáneos.

²² La Sala de lo Constitucional en la sentencia definitiva 35-2009 de fecha 09/07/2010 dice que el impuesto es “el tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración”. En ese sentido, el impuesto es el tributo por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.

²³ **QUERALT Martín**, “Curso de Derecho Financiero y tributario”. Editorial. Tecnos.1990. Madrid. P. 62.

²⁴ Sainz De Bujanda, Ob Cit. p. 141.

2.4.3.1 Impuestos directos e indirectos.

Dentro de la teoría económica de la imposición “Impuestos Directos son aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos²⁵. Son impuestos indirectos los que tienen por objeto la circulación o tráfico de las riquezas o las diversas modalidades del consumo o renta gastada”²⁶.

El alcance jurídico del término se le debe a Sainz de Bujanda, quien expresa que es preferible hablar de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos porque se hace alusión a la manera de establecer y ordenar la tributación. Se está en presencia de los primeros cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a una determinada persona sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse.

En otras palabras el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria.

Esta referencia ha tenido mucha importancia en El Salvador, tanto que el Decreto número 429 emitido por el Consejo de Gobierno Revolucionario el 21 de diciembre de 1949 (Diario Oficial N° 279 tomo 147, de la misma fecha) en virtud del cual desaparece la Dirección General de Contribuciones y crea en su lugar la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas²⁷.

Estas son algunas de las atribuciones de estas Direcciones: (artículo 2).

²⁵ Pérez Royo, Ob Cit. p. 53.

²⁶ **DE MENDOZA, Kuri; Silvia Lizette y otros;** “Manual de Derecho Financiero”, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. 1- Edición, 1993. p. 247.

²⁷ Sánchez Hernández, Ob Cit. p. 53.

Serán competencias de la Dirección General de Contribuciones Indirectas lo relacionado sobre Impuestos de licores; cigarrillos nacionales e importados; el Impuesto sobre el azúcar de consumo interno, pasajes aéreos y marítimos... y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas; La Dirección General de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al Impuesto sobre la Renta; al Impuesto de Vialidad; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Saneamiento y pavimentación; al Registro y matrícula de comercio, y a la Matrícula del Timbre²⁸.

Son impuestos indirectos aquellos en que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor²⁹. Ejemplo del impuesto directo es el impuesto sobre la renta; de impuesto indirecto, el IVA.

2.4.3.2 Impuestos Reales y Personales.

“En los Impuestos Personales, la persona constituye un elemento esencial para la formación del presupuesto objetivo, de tal modo que la riqueza gravada, (renta o patrimonio) se convierte en presupuesto objetivo del impuesto a través de la persona”³⁰.

Partiendo de este punto, impuesto real es el que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de la relación con una determinada persona.

²⁸ De Mendoza, Ob Cit. p. 29.

²⁹ **VIZCAÍNO GARCÍA, Catalina**. “El derecho Tributario Vigente, Análisis de la Legislación Doctrina y Jurisprudencia. Primera Edición Desalma Buenos Aires Editores. Argentina. 1987. p. 36.

³⁰ Sainz De Bujanda, Ob cit. p. 178.

Así, la renta que produce un inmueble puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que ha de pagar el impuesto³¹.

El impuesto personal por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona. Es imponderable el considerar al sujeto a la hora de configurar el hecho imponible, el cual no puede existir al margen de aquél. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta que grava la renta global la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado³².

2.4.3.3 Impuestos Subjetivos y Objetivos.

Son Impuestos subjetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta a la hora de cuantificar la deuda tributaria tenemos a manera de ejemplo el impuesto sobre la renta³³.

Son Impuestos objetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda³⁴. Ejemplo, el IVA:

Esta clasificación atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales que atiende a la específica consideración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado. Sin embargo los impuestos personales son algunas veces subjetivos y por otra parte los reales pueden ser a la vez subjetivos.

³¹ **VILLEGAS B. Héctor**. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Séptima Edición Desalma Buenos Aires Editores. Argentina. Año 2001.p 69.

³² Queralt Martín, Ob Cit. P. 95.

³³ Vizcaíno García, Ob Cit. P. 45.

³⁴ Villegas, Hector, Ob Cit. P. 82.

2.4.3.4 Impuestos Periódicos e Instantáneos.

Los impuestos Instantáneos son aquellos en los que el presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Por ejemplo: el gravamen de las sucesiones, Impuesto sobre transferencia de Bienes y Raíces, el IVA.

Son Impuestos periódicos los que el presupuesto de hecho es continuo en el tiempo o es de realización progresiva. Se fracciona el hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos.

Por ejemplo, el Impuesto sobre la renta. Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, nuestro ordenamiento jurídico reconoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto Salvadoreño del seguro social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del Seguro y que pueden calificarse como Impuestos al trabajo.

2.5 Tasas

2.5.1 Definición

Mucho tiende a confundirse los elementos económicos, jurídicos y políticos para su caracterización. En una primera aproximación la tasa³⁵ surgía en el

³⁵ La tasa, por su parte, resuelve la Sala de lo Constitucional en sentencia definitiva 30-2009 de fecha 09/07/2010 es “el tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecta o beneficia de modo particular al sujeto pasivo”. Desde esta perspectiva, las tasas se caracterizan porque: (i) su hecho imponible lo conforma un servicio o actividad que realiza el Estado y que está vinculado con el sujeto obligado al pago; (ii) se trata de un servicio o actividad divisible, lo que posibilita su particularización; y (iii) la actividad o servicio es inherente a la soberanía estatal, es decir que nadie más que el Estado está facultado para realizarla.

ámbito de los servicios divisibles mientras el impuesto lo hacía en el de los indivisibles, de esta definición de índole económica se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia³⁶.

Expresa Sainz de Bujanda que “el impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza-patrimonio de los sujetos en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura. El impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio público”.

La tasa fue definida en el artículo 16 del Modelo del Código Tributario para América Latina como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida en pago de servicios no inherentes al Estado”³⁷.

2.5.2 Características

El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado que está vinculada con el obligado al pago.

³⁶ **MONOGRAFIAS.COM**, “Las Tasas”, en www.monografias.com, *sitio visitado 02 de abril de 2013, 01:02 P.M.*

³⁷ Sánchez Hernández, Ob cit. p. 33.

Los sujetos. En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, el presupuesto objetivo consiste en la actuación del ente público. El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por dicha actuación³⁸.

La diferencia fundamental entre tasa e impuesto se encuentra en la configuración del hecho imponible, caracterizando a la tasa la exigencia de la actividad pública y la individualización del sujeto pasivo como la persona beneficiada o afectada por dicha actuación³⁹.

El destino del producto de la tasa es el financiamiento del servicio que origina la obligación, aunque no existe unanimidad entre los distintos expositores al considerar esta característica.

En el sistema tributario salvadoreño encontramos servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de estas se encuentre destinado al financiamiento de los mismos. Por ejemplo los derechos que se pagan para la inscripción de documentos de la Propiedad Raíz e Hipoteca⁴⁰.

2.5.3 Clasificación de las Tasas

2.5.3.1 Tasas Estatales.

Son reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública tal como lo prescribe el artículo 223 CN. Que dice: “Forman la Hacienda Pública”. Ordinal 4 Los derechos derivados de las leyes relativas a impuestos tasas y demás

³⁸ Artículo 5 de la Ley De Impuesto Sobre La Renta.

³⁹ Amoros. **Ob cit.** P. 198.

⁴⁰ Sánchez Hernández, **Ob cit.** P. 101.

contribuciones y los que pueden ser percibidos por la administración del Estado o por organismos autónomos”.

Son decretados por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6- del artículo 131CN. Ejemplo las tarifas establecidas por el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas y el registro de comercio.

2.5.3.2 Tasas Municipales.

Reconocidas como ingreso del Municipio tal como lo dispone el artículo 63 Código Municipal: que establece: “Son ingresos municipales...” “ordinal 1 “el producto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales” y el artículo 204 CN. Que prescribe la autonomía del Municipio y que ésta comprende ordinal 1 “Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca...”

2.6 Contribuciones Especiales.

2.6.1 Definición.

Las contribuciones especiales⁴¹ o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios

⁴¹ La Sala de lo Constitucional en sentencia definitiva de fecha 09/07/2010 resuelve que contribución especial es el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio por parte de los sujetos pasivos, como consecuencia de la realización de obras o actividades especiales del Estado, encaminadas a la satisfacción de intereses generales. En todo caso, es irrelevante que el sujeto pasivo obtenga o no en el caso concreto el beneficio, sino que basta que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea y apta para producir dicho beneficio.

públicos⁴². El Modelo del Código Tributario para América Latina las define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de obras o las actividades que constituyen el presupuesto de a obligación”⁴³.

2.6.2 Características.

El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado. Al igual que el impuesto y la tasa es un tributo, es decir una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley.

La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas sin que haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa en que la administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario sino a la colectividad aunque repercuta en su favor. Por ejemplo, Obras de pavimentación alumbrado etc.

2.7 Estructura de la Relación Jurídica Tributaria.

El ámbito del Derecho Tributario Material está determinado por el contenido de la obligación tributaria, por lo tanto hay que distinguir la relación jurídica tributaria en sentido amplio, que comprende todos los vínculos jurídicos que

⁴² **WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre**, “Contribución Especial”, en www.wikipedia.org, *sitio visitado 14 de abril de 2013, 02:40 P.M.*

⁴³ Modelo de Código para América Latina, **Ob Cit.** p.20.

produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivo; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto que comprende solamente el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria de la persona obligada al pago.

2.7.1 La Obligación Tributaria.

Queralt y Serrano definen la obligación tributaria como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es la cantidad que según el hecho imponible realizado y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la cantidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determina la imposición”⁴⁴.

2.7.2 Características.

Es un vínculo que existe entre el sujeto pasivo y el ente público.

Es una obligación ex -lege. Tiene como única fuente normativa la ley, la que debe determinar los hechos que al realizarse, darán nacimiento a la obligación tributaria, careciendo de relevancia la voluntad de las partes.

Es una obligación de Derecho Público. Se trata de un instrumento jurídico de satisfacción del tributo, recurso básico de la Hacienda por lo que responde a un interés público de orden patrimonial y su procedimiento se rige por normas de Derecho Público, aplicables a todos los sujetos pasivos, comprendidos en un espacio territorial determinado.

⁴⁴ **QUERALT, Juan**; “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 9º edición, Editorial Tecnos Madrid, 1998, p 334.

Es de Derecho Público, tanto por el interés jurídico tutelado, como por el régimen jurídico que se aplica.

Su objeto consiste en una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero a favor de ente público. Martín Queralt y Lozano Serrano considera que “el objeto de la obligación tributaria es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que admitiendo la configuración obligacional, se trataría de una obligación de dar; y más concretamente, de dar una suma de dinero”⁴⁵.

Se trata de una obligación principal que se distinguen entre otras prestaciones accesorias propias del ordenamiento tributario, como presentar declaraciones al Fisco. No depende de ninguna otra obligación, se le puede atribuir el carácter de autónoma y de definitiva, porque su extinción acaba por completo el vínculo jurídico y cualquier expectativa en relación a otra obligación futura dependiente de la que se ha satisfecho.

2.7.3 Nacimiento de la obligación tributaria.

Es una obligación ex -lege, es de aquellas obligaciones que nacen cuando se realiza el hecho previsto en la ley, que en nuestra legislación llamamos indistintamente hecho generador o hecho imponible.

2.8 Hecho Imponible.

El hecho imponible o hecho generador constituye un concepto elemental en la teoría jurídica de la obligación tributaria, por lo que se vuelve menester su

⁴⁵ **BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y soler**; “Derecho Financiero”, 2ª edición, vol. I librería Compas Alicante, 1989.p.38.

incorporación en este estudio y de él trataremos. El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación” Al tipificar el tributo está determinando la clase de tributo cuya obligación se origina⁴⁶.

2.8.1 Elementos del hecho Imponible.

La doctrina al tratar los elementos constitutivos del hecho imponible distingue fundamentalmente dos: el objetivo y el subjetivo.

2.8.2 Aspecto objetivo o presupuesto objetivo

El Aspecto objetivo es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde diversos puntos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

Aspecto material. Es el que indica la capacidad económica tipificada por la norma tributaria. Por ejemplo la obtención de rentas tipificada como hecho generador del Impuesto sobre la Renta. Aspecto espacial. En este punto encontramos una obligada conexión con la problemática relativa a la aplicación de la ley en el espacio. 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.

Aspecto temporal. Es necesario considerar el tiempo al analizar cada uno de los problemas que el hecho generador plantea a saber: el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el momento de su exigibilidad; y la ley

⁴⁶ **ENCICLOPEDIA DE ECONOMIA**, “Hecho Imponible”, en www.economia48.com, *sitio visitado 07 de mayo de 2013, 09:45 A.M.*

aplicable para la determinación del origen de la obligación, ahora bien, la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador.

Aspecto 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 servicio⁴⁷.

2.8.3 Aspecto subjetivo.

Es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo respecto del elemento objetivo, a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente público.

El elemento subjetivo cumple la función primordial de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto; en ocasiones de manera indeterminada en otras de manera determinada como el caso de la renta. Esta relación da lugar a la clasificación de los impuestos en reales y personales.

2.8.4 Teoría de la exención tributaria.

Se considera integrada a la teoría jurídica del hecho imponible, ya sea porque modifica los efectos jurídicos tradicionalmente atribuidos al hecho imponible, o porque se considera parte de su contenido.

El Modelo del Código Tributario para América Latina define la exención en el artículo 65 como "la dispensa legal de la obligación tributaria" Se trata de

⁴⁷ Bayona de Perogordo, **Ob Cit.** p.42.

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, lo que no debemos confundir con los casos de no imposición que se produce cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador.

2.9 Sujetos de la obligación tributaria.

2.9.1 Sujeto activo.

La potestad o poder de aplicar tributos pertenece al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlos y realizar todos los actos relativos a su administración⁴⁸. “El sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la calidad del crédito tributario. Pero no sólo la administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo, sino todas aquellas instituciones oficiales autónomas, municipales y demás ente públicos competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley”⁴⁹.

2.9.2 Sujeto pasivo.

Existe una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo (persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por la ley) pero de esta vinculación no se desprende una identidad entre ambos concepto. Por lo general el sujeto pasivo del tributo (el

⁴⁸ Sánchez Hernández, Ob Cit 87.

⁴⁹ De Mendoza, **Ob cit.** p. 282.

contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente, y que por esas circunstancias se suman a éste o lo sustituyen íntegramente. Es decir el sujeto pasivo es entonces “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean de calidad de contribuyente o de responsable⁵⁰”.

Se trata de las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de los tributos siempre que se realice el hecho generador de esta obligación tributaria (pagar el impuesto) y deben cumplir las obligaciones formales o accesorias, entre otras: declarar, informar sus operaciones, conservar información y facturar.

Es sujeto pasivo el obligado tributario que según la ley debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Adicionalmente, el sujeto pasivo también ha de cumplir con las obligaciones tributarias accesorias.

Dentro del concepto sujeto pasivo, se engloban dos figuras: El contribuyente: Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, en este sentido, el contribuyente ha de cumplir con la obligación tributaria principal así como con las obligaciones formales inherentes al mismo dado que es él quien las origina; Sustituto del contribuyente: Es sustituto el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal.

⁵⁰ Sánchez Hernández, Ob Cit 88.

CAPITULO III

ASPECTOS GENERALES DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

3.1 Antecedentes Históricos de la Doble Tributación.

No se cuenta con una fecha exacta de cuando surge la doble imposición, pero adquirió transcendencia después de la primera guerra mundial, convirtiéndose en un problema que afecto y continua afectando económicamente las rentas de las personas contribuyentes del impuesto, derivadas de sus actividades.

Cabe recordar que fácticamente la imposición se ha presentado en todos los lados y desde los más remotos orígenes, mientras que los estudios sobre ella son relativamente recientes. Desde la antigüedad, las clases desvalidas como los esclavos, pequeños campesinos, etc., se vieron obligados al pago de tributos a las clases dominantes⁵¹.

En Grecia, donde existían impuestos sobre minas y comercio, así como tributación sobre los pueblos sojuzgados, de cierta manera Aristóteles y Jenofonte se ocuparon teóricamente de la relación tributaria, lo cual es retomado mucho más tarde por la escolástica en la edad media, durante la cual privaban los impuestos sobre la economía agrícola, pero desde una perspectiva fundamentalmente moral.

Cabe hacer notar que en la tributación se presenta la misma circunstancia que en la economía, la cual si bien *de facto* ha existido desde que el hombre apareció en el planeta, los estudios realmente sistemáticos sobre la misma se inician propiamente con la Escuela Fisiocrática, antecedente de la Clásica

⁵¹ **VILLEGAS, Juan.** "Desarrollo Histórico de la Banca", Revista Jurídica del Banco de la Nación de Argentina, 1979. P. 17.

Liberal, en el siglo XVIII. En efecto, aunque Aristóteles y Jenofonte comentaron ciertas cuestiones tributarias, es también hasta el siglo XVIII cuando se inician los análisis al respecto⁵².

En momentos históricos escalonados, en Francia se ocupan de la imposición Jean Bodin, Montesquieu, el Dr. Quesnay, Dupont de Nemours, Mirabeau y Turgot; en Inglaterra; Hobbes, Locke, Adam Smith, quienes los hablan de los principios impositivos en el libro quinto de *La Investigación Acerca de la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*; David Ricardo publica en 1817 sus *Principios de Economía Política y Tributación*; John Stuart Mill aborda los impuestos hereditarios; Henry George propone el impuesto único, de origen fisiocrático Adolf Wagner hace referencia a los principios impositivos y de política financiera, si bien Flores Zavala⁵³ considera que desde la Revolución Francesa se empieza a estudiar seriamente la imposición.

Al igual que la resistencia a la opresión generada por los impuestos ha jugado importante en el desarrollo histórico, por lo cual se cuenta con la Carta Magna en 1215; en 1776 en el *Bill of Rights* de Virginia, así como la Revolución Francesa en 1789; la cual socavó las bases del sistema monárquico como tal, más allá de sus estertores.

Los estudios sobre la imposición se han desarrollado profundamente por la complejidad de la vida económica, la integración y la globalización, el desarrollo industrial, la presión para instrumentar legalmente figuras originarias de la tributación, pero fundamentalmente por dejar de considerar a la imposición como una mera recaudación, sino estimándola dentro de la

⁵² CAMPOS AGUILAR, Martin, "La Historia de la Tributación", 2ª Edición, vol. 1, Librería Compas Novas, 1989. P 38.

⁵³ Flores Zavala, **Ob cit**, p. 3.

política económica, en función de lo cual han florecido múltiples tratamientos al respecto, principalmente en Inglaterra, Francia, Italia, EUA, Argentina, así como en México⁵⁴.

El fenómeno de la doble imposición internacional se ha constituido como un obstáculo al desarrollo económico y de la industria, los eventos internacionales más importantes relativos a la doble imposición datan desde 1921 cuando la Sociedad de las Naciones encomendó el estudio de la doble tributación a cuatro eminentes profesores: Seligman de la Universidad de Columbia, Einaudi de la Universidad de Turín, Bruns de la Universidad de Rotterdam y Stamp de la Universidad de Londres. Es a partir de esta fecha en donde se dejan sentadas las bases para que los Comités subsiguientes elaboraran todo cuanto proyecto tienda a buscar solución al problema de la doble tributación internacional.

Este comité de celebres financistas, con criterios más económicos que jurídicos, estableció la solución al problema son lo que ellos denominaban “Dependencia Económica”, la cual tenía cuatro elementos; el lugar de origen de la riqueza o *principio de la adquisición*; el lugar donde se encuentra situada la riqueza o *principio de la localización*; el lugar donde es posible hacer efectivos los derechos sobre la riqueza o *principio de ejercicio de los derechos jurídicos* y; lugar de residencia o domicilio o *principio del consumo afeción o disposición de la cosa*.

En 1925 el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones con el deseo de desarrollar y llevar al a practica lo propuesto por los Financistas de la Liga de las Naciones en 1921⁵⁵, reunió una comisión de funcionarios administrativos

⁵⁴ **DE LA CUEVA, Arturo**; “Derecho Fiscal”, 2º Edición, Editorial Porrúa, Av. República de Argentina 15, México 2003, p. 113-114.

⁵⁵ **BONFANTIN GARRONE, Luis**, “La Economía Bancaria”, Abeledo 4ª Edición, Buenos Aires, 1990. P 78.

de siete países europeos: Bélgica, Inglaterra, Francia, Italia, Holanda, Suiza, Checoslovaquia; y los resultados de esta comisión se resumen en dos declaraciones; que el único medio para evitar la doble tributación son los Tratados o Convenios Bilaterales entre los Estados que desearan hacerse mutuas concesiones; que los impuestos para solucionar la doble tributación son los reales (corresponden al país de origen) y los personales (domicilio).

En 1927, el Comité de Expertos formulo reglas para los principios declarados por el comité del 1925 y tales reglas son las siguientes: *Impuestos reales*; que corresponden al país de ubicación de bienes y fuentes de riqueza, el derecho de establecer impuestos reales o sobre cada renta individual en los cuales la renta de los inmuebles y su propiedad son imponibles en el país de la situación y las rentas de fondos públicos ,son gravables donde se encuentran los deudores de esas rentas; y *los impuestos personales*; es sobre el conjunto o suma de las rentas o le patrimonio correspondiente al Estado donde el contribuyente tiene su domicilio fiscal, es decir su residencia normal en el sentido de habitación permanente⁵⁶ .

En 1928, la Cámara Internacional de Comercio reunida en Estocolmo conoce sobre los principios declarados por la el Comité de Expertos de 1927 y expidió la recomendó que se estableciera como principio fundamental que el país de origen de la situación perciba los ingresos reales en la fuente y que los gravámenes deben ser domicilio del causante. En octubre de ese mismo año el Consejo de la Liga de las Naciones invito a veintisiete Estados miembros a la que llamo Asamblea General de Expertos Gubernamentales, en la que hicieron dos recomendaciones; que el Comité de 1921 había fundado sus recomendaciones en principios de difícil realización; que solo

⁵⁶ **CARTAGENA, Mario**, “Los Impuestos del siglo XV”, Revista Jurídica del Banco de la Nación de Colombia, 1988. P 65.

había planteado problemas de países capitalistas, con fondos disponibles para darlos en préstamo, por lo que se requería la imposición sobre tales intereses⁵⁷. En base a estas consideraciones elaboro tres proyectos que se traducen en el *principio de la repartición* entre los estados interesados siempre bajo el criterio de “*Dependencia Económica*”.

En 1943 la Segunda Conferencia Regional Tributaria, organizada por el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones; que tuvo lugar en México, en donde concurrieron expertos del Continente Americano, se desarrolló el tema más ambicioso; que es llegar a un entendimiento sobre los principios a que debía ajustarse los convenios internacionales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

En 1956, Montevideo fue el escenario de las primeras Jornadas Tributarias, auspiciadas por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. Las conclusiones de estas Jornadas son: que el principio de la fuente como atributo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el orden internacional, permitiendo a cada estado desarrollar su política tributaria en armonía y con respeto de los derechos de los demás Estados basándose en el principio de igualdad jurídica de las naciones y recomendó: que el principio de la fuente por oposición al del domicilio o de la nacionalidad, sea adoptada en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que se pudieran celebrar, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

En forma más actualizada han contribuido al estudio de la doble imposición organismos adscritos a las Naciones Unidas, a la Organización de Estados

⁵⁷ **TRIGO REPRESAS, Fernando**, “Responsabilidad Civil de las Entidades Bancarias y Financieras”, L L, 22- IX. 1983. P 99.

Americanos (O.E.A.). y otras instituciones de carácter internacional, tales como la International Fiscal Association (I.F.A.); la Interamerican Bar Association; la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (O.E.C.D.E.); el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; y en un plan más restringido pero con resultados más prácticos la Comunidad Europea (C.E.E) y el Mercado Común Centroamericano.⁵⁸

3.2 Generalidades.

La doble tributación⁵⁹ es un proceso perjudicial que se presenta tanto a nivel nacional como internacional. Este es un fenómeno que surge de la evolución de las sociedades, es decir, que las relaciones comerciales de los países que intervienen se van ampliando, derrumbando fronteras estatales y abriendo puertas a mercados exteriores. La tecnología y las comunicaciones han hecho cada vez más pequeño el mundo en que vivimos y contribuido a una internacionalización cada vez mayor de las transacciones comerciales, lo que obviamente afectado a la tributación en general. Esto ha conllevado a la necesidad de la coordinación fiscal entre los países, lo cual se ha buscado a través de convenios y tratados o bien, por medio de la legislación doméstica, aunque esta última no con muy buenos resultados.

Es un fenómeno que surge de la evolución de las sociedades, es decir, que las relaciones comerciales de los países que intervienen se van ampliando, derrumbando fronteras estatales y abriendo puertas a mercados exteriores⁶⁰.

Cada estado en virtud de su soberanía elabora su legislación tributaria de modo independiente, lo que provoca una supervisión de soberanías fiscales,

⁵⁸ **FLORES VALERIANO, Enrique**; "El Impuesto sobre la Renta, Doctrina, legislación y Practica"; Editorial Universitaria Centroamericana, 1° Edición EDUCA, Centroamérica, 1984, p. 245-254.

⁵⁹ Flores Zavala, Ob Cit. P 20.

⁶⁰ **LOPEZ FREYLE, Isaac**, "Principios de Derecho Tributario", Edición Lerner, Bogotá, 1962. P 15.

ya que un Estado puede aplicar el principio de la territorialidad y el principio de nacionalidad.

Comúnmente la doble tributación no se presenta cuando segundos o terceros fácticamente no tienen interés jurídico (territorio, nacionalidad, etc.) que les permita participar en las percepción tributaria, pero en ocasiones las pretensiones al respecto salen de cualquier contexto jurídico.

La doble tributación deriva generalmente de que los fiscos gravan a sus nacionales o residentes, independientemente del país en el cual obtienen sus percepciones, si bien muchas veces se respeta como autoridad tributaria residual a la del vínculo nacional o residencial.

Cada estado en virtud de su soberanía elabora su legislación tributaria de modo independiente, lo que provoca una supervisión de soberanías fiscales, ya que un Estado puede aplicar el principio de la territorialidad y el principio de nacionalidad⁶¹.

Es decir que la doble imposición internacional se presenta principalmente por la imposición de dos o más sistemas tributarios. Los cuales buscan gravar no solo las rentas o el patrimonio que se produce o se halla en un territorio, sino también las rentas o el patrimonio de origen extraterritorial que producen sus residentes, domiciliarios o nacionales. Tal es el caso de las remesas provenientes de los países extranjeros hacia El Salvador.

Es el caso típico de un mismo contribuyente que es gravado en dos Estados como consecuencia de una aplicación por parte de cada uno, de criterios distintos, existen casos en que este fenómeno se produce como consecuencia de la aplicación del mismo criterio por parte de dos Estados.

⁶¹ **BIRD RICHARD**, "La imposición en los Países en desarrollo", México, 1ª Edición, 1989. P 60.

Lo que genera un perjuicio en la economía de las personas residentes. Es decir casos de doble residencia y doble fuente⁶².

Existan dos factores que influyen o provocan este fenómeno: el mantenimiento de las soberanías fiscales en el ámbito nacional, y la generalización de las operaciones internacionales de movimientos de capitales. Es decir, que la sociedad permite que países desarrollados coloquen sus capitales y países en vías de desarrollo requieran de estos.

3.2.1 Definición.

Seligman ofrece un concepto sencillo: “la doble imposición consiste en gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”; opinión que incluye la doble imposición por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades distintas que accionan concurrentemente⁶³.

Alegría Borrás⁶⁴, la define como: “Aquella situación por la cual un mismo ente o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible y por una misma causa”. Es decir el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados a un mismo contribuyente en un mismo periodo de tiempo.

3.2.2 Características.

De la definición que ofrece *Alegría Borrás; Vogel* opina que dicha definición se acerca a las condiciones que debe reunir para que se configure la doble imposición internacional que son:

⁶² Flores Valeriano, Ob cit. P 78.

⁶³ **SELIGMAN, Manuel**, “Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales”. Ed. Heliasta, BUENOS AIRES. 1972. P. 69.

⁶⁴ **ALEGRÍA BORRAS**; “La Doble Imposición Internacional: Problemas Jurídicos Internacionales”.

Recaudación de impuestos comparables; es decir cuando existen dos o más impuestos exigidos por dos o más Estados en que sean idénticos o similares los hechos imponible, por lo que se requiere coincidencia en el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria.; en dos o más Estados, sobre el mismo objeto fiscal, durante el mismo lapso o periodo de tiempo del hecho imponible de los gravámenes impuestos por dos o más Estados. Identidad del sujeto pasivo (contribuyente); sobre quien recae el tributo, es decir se debe estar en presencia de un mismo sujeto jurídico.

3.2.4 Clasificación.

La doctrina alemana y el Tribunal Suizo exigen para que se produzca la doble tributación: unidad de sujeto pasivo, de objeto y de impuesto; por lo que se puede decir que existe doble o múltiple imposición en el caso de que las mismas personas o bienes se sujeten a impuesto por dos o más veces, en análogo concepto y en igual periodo de tiempo, por parte de dos o más entidades con potestad fiscal.

La existencia de entidades con poder tributario, tanto a nivel interno como internacional, es fuente de conflictos de atribuciones que generan traslapes o superposiciones de impuestos, en perjuicio de las personas naturales o jurídicas⁶⁵. El radio en que operan dichas entidades se caracterizan por un enorme desarrollo de riqueza, la ampliación e internalización del comercio y la industria, el mejoramiento de las comunicaciones entre los pueblos y las condiciones y exigencias financieras; circunstancias que vuelven más complejo el problema fiscal⁶⁶. Se trata de un problema de muy difícil solución ya que sus raíces son económicas y políticas, agravándose por ausencia de un criterio uniforme de atribución o potestad tributaria.

⁶⁵ **GONZALEZ CABRERA, Loraine**, "La doble tributación en México", 1ª Edición, México. 1968. P. 100.

⁶⁶ Bird. Ob cit. P. 101.

El problema de la doble imposición se deduce en que esta puede ser: interna y externa o internacional.

La Doble Imposición Interna. Esta forma es propia de los estados de organización federal. Los conflictos se originan por el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado Federal, los Estados Federales y los Organismos Locales (Municipalidades), que los llevan a gravar a una misma renta, persona o vean, de manera reiterada o simultánea⁶⁷.

Al igual que se ha querido ver la doble imposición interna en el caso de una jurisdicción única y centralizada, es decir, donde solo existe una ley de aplicación general, y una autoridad encargada de su administración y control. Y así se presenta como doble imposición el gravamen de los dividendos o utilidades de las empresas, tanto en cabeza de estas como en relación a sus socios o accionistas que las reciben.

La Doble Imposición Externa. Consiste en que en dos o más Estados concurren poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto. Los cuales buscan gravar no solo las rentas o el patrimonio que se produce o se halla en un territorio, sino también las rentas o patrimonio de origen extraterritorial⁶⁸. Tal es el caso de los países federados los cuales por su independencia legal permite múltiples tributaciones.

3.3 Doble Tributación Internacional.

La imposición de extranjeros parte de las cargas impuestas mediante guerras y ocupaciones a los pueblos sometidos e inclusive, dentro de las transacciones del comercio internacional en el *mare nostrum* romano el establecimiento de elevados impuestos sobre todos los barcos que

⁶⁷ VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", 15ª Edición, Editorial Themis México, 2001. P 246.

⁶⁸ Lopez Freyle. Ob cit. P 265.

navegaban por el Mediterráneo, si bien, como señala Antonio Gómez Robledo, tal imposición es atenuada por el *Mare Liberum* de Hugo Grocio⁶⁹.

Existe doble imposición internacional cuando un mismo presupuesto de hecho, de lugar a obligaciones tributarias en varios estados por el mismo título y en el mismo periodo impositivo. Los tres elementos de este concepto operan a su vez como requisitos para definir a la doble imposición internacional⁷⁰, son los siguientes:

Las llamadas identidad objeto o unidad de objeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado; Identidad subjetiva o unidad de sujeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado a un mismo sujeto pasivo; La identidad o la unidad de tiempo, significa que la tributación es exigida por el mismo período impositivo.

El problema de la Doble Imposición Internacional deriva, como la gran variedad de conflictos del Derecho de Gentes, de la pluralidad de legislación fiscal de los países que integran la comunidad internacional, los cuales adoptan en sus regulaciones sistemas y principios diferentes que los llevan a gravar un mismo ingreso. Lo cual deriva de los costos de producción en que incurren los productos innovadores que permitan la fácil adquisición de los sujetos pasivos.

Si todos ellos logran uniformar sus legislaciones internas, habría concluido este problema tributario. Pero este deseo tropieza con los intereses económicos que cada uno debe de defender, los sistemas adoptados por los estados que originan el fenómeno internacional de la doble imposición, puede reducirse a tres:

⁶⁹ **GOMEZ ROBLED**O, Antonio; "Fundamento del Derecho Internacional", UNAM, 1º Edición, México, 1989, p.21.

⁷⁰ Vizcaino. Ob cit. P 285.

La nacionalidad, la residencia o domicilio, y la fuente; es decir circunstancia de índole personal y económica.

Nacionalidad, este sistema descansa en el vínculo de la dependencia política de una persona natural o jurídica con un estado determinando. En razón de él, los sujetos deben pagar impuestos al país q que pertenece o del cual son nacionales, no importando, desde luego, que se encuentren en otro país o han obtenido sus ingresos de fuente extranjera⁷¹.

Domicilio, el domicilio fiscal, que es distinguido de la mera residencia y del domicilio civil, predomina indiscutiblemente sobre el anterior.

En este se grava a las personas en virtud de encontrarse radicadas en un país dado. Satisface desde cierto punto de vista., porque encuentra su justificación en la circunstancia de que las personas domiciliadas se benefician de los servicios públicos de la comunidad a que pertenecen o, en otros términos el impuesto significa el precio de los particulares deben pagar por las ventajas que conlleva la vida en sociedad, así como por la protección de qué en esta sociedad les brinda en sus personas, honor y bienes.

Fuente, este último sistema grava la renta por razón del lugar en que se obtiene o se origina, independientemente de la nacionalidad o residencia de su perceptor.

Este principio es el más complejo de todos, porque resulta indudable que los rendimientos de los inmuebles, de la industria, del comercio y de la agricultura, deben tributar en el país de ubicación u origen de los bienes o capitales, con prescindencia de la nacionalidad o residencia de sus titulares; circunstancia que genera inseguridad jurídica en la inversión de personas.

⁷¹ **MONOGRAFIAS.COM**, “Criterios de la Doble Imposición”, en www.monografias.com, *sitio visitado 15 de Junio de 2013, 01:02 P.M.*

Los países en vías de desarrollo utilizan el sistema territorial de la fuente, es decir, gravando los hechos que tiene efectos o se originan dentro de su territorio, mientras que los países desarrollados gravan sus beneficios atendiendo a las circunstancias de haber sido obtenido por un residente o domiciliado en su territorio, aplicando el sistema del domicilio⁷².

3.3.1 Clases de la Doble Imposición Internacional.

La doble imposición internacional se encuentra representada por dos clases: Doble Imposición Jurídica: ocurre cuando un mismo contribuyente es gravado por la misma ganancia en más de un Estado, lo cual se encuentra definido en el Modelo de Convenio de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la doble imposición jurídica internacional como: el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente respecto a una misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.

Doble Imposición Económica: se genera cuando la misma ganancia es alcanzada por el impuesto en dos o más países pero a nombre de distintos sujetos, es decir, cuando una misma transacción económica, un ingreso, es gravado por dos o más Estados durante un mismo periodo pero en manos de diferentes perceptores. La demanda exige que se lleve a cabo cobros por parte del Estado basados en una tabla de tributación diferentes entre sí permitiendo que se perfeccione un doble cobro en el activo del sujeto pasivo.

3.4 Criterios para evitar la aplicación de la Doble Tributación.

Para evitar la doble imposición deben existir criterios de vinculación tributaria entre el estado y los sujetos pasivos, los cuales nacen en virtud de la

⁷² Flores Valeriano, Ob cit, p. 231-244.

existencia de hechos imposables considerados fiscalmente como reveladores de capacidad económica.

Por lo que, para que el estado pueda tener derecho al ejercicio de su potestad tributaria, facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, debe existir ese nexo o criterio de vinculación⁷³.

Generalmente se establece la existencia de dos criterios fundamentales de atribución de la potestad tributaria:

3.4.1 El criterio objetivo.

Se basa en el criterio de la fuente y este aplica la teoría de la fuente productora que establece que la potestad tributaria se atribuye al estado cuyo territorio se hay producido los beneficios es decir donde se halla el patrimonio gravable. Este criterio es escogido por los países importadores de capitales o jurisdiccionales cuya administración tributaria tiene un desarrollo precario, o por los llamados paraísos fiscales.

3.4.2 El criterio subjetivo.

El criterio subjetivo o de la residencia se fundamenta en adoptar como sujetos de imposición a los residentes o domiciliados, independientemente de donde obtuvieron la renta o donde poseen el patrimonio. Fenómeno que es más frecuente en Estados que cuentan con independencia de ley en razón del territorio.

El criterio más equitativo para eliminar la doble tributación es el de la “fuente”, pero no desde la perspectiva del lugar en el cual se presta un servicio o se recibe un ingreso, ideal para los países en vía de desarrollo pero de

⁷³ **HERRAN OCANPO, Catalina**, “La Doble Tributación Internacional, Principios y Realidades de los Convenios” Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia, Pontificia Universidad Javeriana, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 2000. P. 69.

improbable acogida para los países industrializados, sino desde un más actual y cercana realidad que consulte, a un mismo tiempo, la localización del ingreso y la existencia de un establecimiento permanente, de manera que se descarten las definiciones restringidas que tienden a satisfacer a los países industrializados, y se señalen los casos en los cuales la simple localización de la renta se considere suficiente para aplicar la regla de la fuente, aunque no haya establecimiento permanente original.

3.5 Teorías de la Doble Tributación.

Del antagonismo entre los criterios del domicilio y de la fuente como criterios para evitar la doble imposición internacional, han surgido las dos teorías que en la actualidad se disputan la solución del problema: la del establecimiento permanente y; la de la fuente de ingreso gravable. De consiguiente, la tesis de la nacionalidad queda abandonada ante su propia inconsistencia⁷⁴.

3.5.1 Establecimiento permanente.

Esta teoría es patrocinada por los países altamente industrializados, cuyos contribuyentes extienden su radio económico fuera de las fronteras patrias en que residen o son domiciliados. El elemento causal del impuesto sobre la renta es, en tesis general, el establecimiento permanente. Si una persona posee un establecimiento de este carácter en cualquier otro país, las operaciones realizadas en él a través de dicho establecimiento, quedan sujetas al gravamen sobre la renta de dicho país.

Por tanto son dos situaciones a resolver en esta tesis: que debe entenderse por “establecimiento permanente”; el depender del establecimiento

⁷⁴ **GUEVARA HERNÁNDEZ, José Roberto; y Otros;** “Incidencia de la Territorialidad y la Doble Imposición Internacional en el campo de las Retenciones del Impuesto sobre la Renta y los Mecanismos de la Operatividad de retención aplicados en El Salvador”; Diciembre 2009, San Salvador, El Salvador , Centroamérica, p. 52-54.

permanente es la tesis sustentada por los países exportadores de capital⁷⁵. El Departamento de Asuntos Económicos de las Naciones Unidas, en su publicación “Acuerdos Fiscales Internacionales” (1950), reproduce en cada tratado el sentido que debe atribuirse al término “establecimiento permanente”, notándose que todos esos tratados no ofrecen una definición conceptual, sino un sentido meramente enunciativo de lo que debe entenderse por “establecimiento permanente”; pero se entiende por establecimiento permanente o fijo: “cualquier local o instalación industrial o mercantil que sea fijo; con carácter productivo manteniendo por un negocio que no tenga sustantividad legal ni contable diferente a la de la casa matriz”.

Son tres condiciones para que haya establecimiento permanente: existencia de un local fijo; que tenga carácter productivo; y que además, no posea legal ni contablemente una personalidad distinta de la matriz⁷⁶.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), en un proyecto de convenio sobre la doble imposición de la renta de laño de 1963, en el art. 5º, incluye el siguiente principio:” *La expresión establecimiento permanente designa a una instalación fija de negocios donde la empresa ejerce toda o una parte de su actividad*”, y especialmente comprende: una sede de dirección, una sucursal, una fábrica, un taller, etc.

Como se procede conforme esta teoría para evitar la doble imposición internacional: la doble tributación se evita permitiendo que solo el país en cuyo territorio se encuentre un “establecimiento permanente”, grave los ingresos obtenidos por este.

Si existen os o más establecimientos permanentes, ubicados en diferentes países, todos ellos tienen la facultad de sujetar ingresos obtenidos por los

⁷⁵ Guevara Hernández. Ob cit. P 72.

⁷⁶ Herran Ocanpo. Ob cit. P 95.

respectivos establecimientos, sin perjuicio de que el Estado de la casa matriz debe deducir del impuesto global que le toca pagar a esta, el que se haya satisfecho en los países de su establecimientos permanentes.

La teoría del establecimiento permanente casi solo es adaptable a los problemas de doble imposición que se suscitan en las empresas mercantiles⁷⁷.

3.5.2 Fuente del Ingreso Gravable.

Se establecen tres clases de fuentes; fuentes de los ingresos de capital, la cual no es fija, puesto que el capital es susceptible de tránsito internacional, siendo sus formas más típicas, la inversión y el préstamo. La fuente, pues acompaña al capital donde se encuentre produciendo, no importando en absoluto de sus propietario. De consiguiente: los intereses, utilidades, premios, regalías y todo rendimiento de capital, se grava en el país donde tiene su residencia el deudor, puesto que en él se ubica la fuente de riqueza del acreedor, los alquileres de bienes muebles e inmuebles se sujetan en el país en donde se encuentren situados⁷⁸.

Estos ingresos constituyen incrementos de capital, que se producen sin que medie actividad alguna de parte de su dueño, o sea su acreedor en caso de préstamo, razón por la cual podrían denominarse "Ingresos Objetivos".

La Fuente de los ingresos del trabajo, se sitúa en el territorio donde reside la persona obligada a su pago. Es importante reparar que en este tipo de

⁷⁷ **EVANS, Ronald**, "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional", 3ª Edición, Graw Hill, 1999. P 109.

⁷⁸ La Sala de lo Constitucional en sentencia definitiva de fecha 09/07/2010 dice que hay múltiple imposición cuando diversos tributos (si son dos, hablamos de "doble imposición"), en un mismo período impositivo o ante un mismo evento, bien abierta, bien encubiertamente, inciden sobre una misma manifestación de riqueza o sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica.

rentas no juega ningún papel el lugar donde se prestan los servicios, sino donde se encuentra el origen de la retribución de los mismos. Se denomina ingresos del trabajo gracia a que en ellos se atiende a la actividad personal en sí, desarrollada en forma subordinada o libre. Se refiere por ende a los rendimientos de trabajo, por lo que el impuesto correspondiente se establece en atención a las cualidades personales de los sujetos que genera los ingresos; son por ello la antítesis de la anterior por lo que se les llama “Ingresos subjetivos”. En lo de capital el elemento personal no interesa o es algo accesorio, lo que importa es el capital y las utilidades que se producen; aunque sus titulares fallezcan o no trabajen, en cambio e los subjetivos en caso de deceso del contribuyente el impuesto respectivo terminan con él.

Fuente de los ingreso de la empresa, se localiza en el área geográfica donde la empresa desarrolla su actividad mercantil, de la cual obtiene los ingresos que son materia de impuesto. Se denominan “mixtos” a esta clase de ingresos, en gracia a que proviene de la combinación de los dos anteriores, capital y trabajo, formando la empresa mercantil, a la que se califica contribuyente por sus actividades que obtiene en el lugar que opera⁷⁹.

La finalidad de la teoría de la fuente en el caso de los ingresos mixtos o empresariales e gravar aquellas rentas que legítimamente se han producido o derivan de un territorio determinado.

A veces tal finalidad de no se consigue, porque los ingresos aparentemente derivan de un Estado, no hay justo título para hacerlos materia de la fuente, en las operaciones directas de compraventa en el mercado internacional.

El estado en cuyo territorio se realicen tales operaciones, debe contentarse con el pago del impuesto.

⁷⁹ Herran Ocanpo. Ob cit. p 205.

3.6 Métodos para evitar la Doble Tributación.

La doctrina distingue normalmente entre las medidas para evitar la doble tributación, entre aquellas que son adoptadas en la legislación interna de los Estados y aquellas otras soluciones previstas en forma concertada, bien de manera bilateral o multilateral; estas medidas concertadas se conocen como Convenios para evitar la doble imposición, los cuales regulan el marco jurídico tributario aplicable a los hechos imponibles que se perfecciona en su ámbito.

Es así como los países interesados en evitar o disminuir el fenómeno de la doble tributación internacional, lo hacen a través de medidas acordadas entre los participantes, Ortiz, Sainz y Tron⁸⁰; hacen alusión a los métodos para evitar la doble tributación, clasificándolos en tres grupos: Medidas Unilaterales, Bilaterales y Multilaterales.

3.6.1 Medidas Unilaterales.

Consisten en adoptar medidas en forma unilateral y por iniciativa de un país, en relación con los sujetos sometidos a su potestad tributaria, siempre que las mismas estén contenidas en la Legislación Interna de un país. Son disposiciones establecidas por cada Gobierno Local (municipio), dentro de un país y que tiene a evitar la doble tributación para los sujetos sometidos, esta medida es adoptada por el país que grava en virtud del criterio de residencia.

Los métodos generalmente utilizados para eliminar la doble tributación internacional se reducen a dos: el método de exención o reparto y el método de imputación o crédito fiscal. Por razón del elemento de la obligación tributaria en que actúa cada uno de estos mecanismos, podría decirse que el primero de ellos es un método de base tributaria y el segundo un método de

⁸⁰ **ORTIZ, SAINZ Y TRON**; "Tratados Internacionales en Materia Fiscal", Edición Themis S.A. de C.V. 1° ed. México, 1998, p.9.

eliminación de la doble tributación, sería un método de cuota aplicable.

Estos métodos se resumen como: Método de exención, según este método el estado de residencia del perceptor de las rentas no las tienen en cuenta en el cálculo de la base de su impuesto sobre la renta⁸¹. Constituye una excepción a principio del gravamen de la renta mundial de los residentes, pues supone la renuncia por el país de residencia de gravar las rentas originadas en el otro estado. Por ello, este método es también conocido con el nombre de *sistema de reparto* en cuanto implica una distribución del gravamen entre el Estado de la residencia y el estado de la fuente al limitar el primero a través de la exención, la extensión de la soberanía tributaria⁸². Método de imputación, bajo este sistema el estado de la residencia manteniendo el principio de gravamen sobre la renta mundial, computando también las rentas exteriores en la determinación de la base imponible de sus residentes.

El problema de la doble tributación se resuelve entonces concediendo un crédito fiscal, consistente en la facultad de deducir en la cuota de su propio impuesto el gravamen que se hubiere satisfecho en el extranjero por aquellas rentas.

3.6.1.1 Ventajas de las medidas unilaterales.

Se gravan las rentas en la jurisdicción fiscal es donde se obtienen; Las rentas obtenidas en otro país diferente al de domicilio, se incluyen dentro de las rentas gravadas del país del domicilio, concediendo un crédito por las cantidades pagadas en la jurisdicción fiscal de la fuente, de modo que estas adquieren el carácter de paga a cuenta, si lo establece la legislación del país

⁸¹ WIKIPEDIA, *La Enciclopedia Libre*, “Doble Tributación”, en www.wikipedia.org, sitio visitado 20 de Junio de 2013, 11:57 A.M.

⁸² Flores Valeriano, Ob cit, p. 300.

de domicilio; En algunos países permite deducir como gasto las cantidades pagadas como impuesto en otras jurisdicciones⁸³.

La desventaja que presenta este tipo de medidas unilaterales, consiste en que los criterios en la legislación nacional, puede provocar situaciones de conflicto entre dos legislaciones internas, que deriven de situaciones de doble imposición internacional, además reduce la recaudación fiscal de países que aplican medidas al permitir la deducción del impuesto pagado en el extranjero.

3.6.2 Medidas Bilaterales o Tratados Internacionales.

Son los que surgen entre los países con el objeto de reducir la carga impositiva que deben soportar las empresas, gravando las rentas en el país de residencia

Precisamente para evitar los conflictos jurídicos impositivos y los efectos nocivos de la doble tributación internacional que afectan el intercambio comercial, la internacionalización de la economía, y la libre competencia, se inició la negociación de Tratados Internacionales para evitar la doble tributación, que bien a complementar las medidas unilaterales establecidos en la legislaciones internas, que en definitiva no son suficientes para tal fin.

Los Convenios son normas de derecho internacional y tal como debe ser interpretado según la Convención de Viena, sobre el derecho de los tratados, que establecen los principios generales de buena fe, de la primacía de texto y de tener en cuenta el objeto y el fin del tratado⁸⁴.

En este sentido los Convenios de Doble Imposición (CDI) tiene como objeto instrumentar medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los

⁸³ Manautou Margain. Ob cit, p. 145.

⁸⁴ Flores Valeriano. Ob cit, P 500.

estados signatarios, lo cual se realiza a través de un reparto concertado de las materias imponibles entre dos o más países, previéndose normas de no discriminación y medidas para evitar el fraude fiscal a través de cooperación internacional⁸⁵.

3.6.2.1 Ventajas y Desventajas de los convenios bilaterales.

Estos fomentan las inversiones de los países desarrollados y países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del impuesto exigible en el país de domicilio, y fomentan la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, refuerzan la seguridad jurídica de las empresas que promueven las relaciones económicas, políticas y comerciales entre los estados firmantes. Al buscar eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, implica una disminución de ingresos para los países. Debido al uso de términos y definiciones puede generar conflictos en cuanto a la interpretación de los apartados contenidos en el convenio. La interpretación de los convenios de doble imposición puede causar divergencias de interpretación sobre el alcance de este.

3.6.3 Medidas Multilaterales.

Esta acción es ejercida por la Organización de las Naciones Unidas y el OCDE, en el cual los países miembros fundamentan sus convenios en los modelos propuestos por las entidades en mención. La firma de este tipo de convenios trae consigo ventajas y desventajas, tanto para el país que recibe la inversión como para los países inversores⁸⁶. El país que recibe la inversión obtiene un ambiente favorable a la inversión, al firmar un convenio, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los

⁸⁵ Guevara Hernández, Ob cit, P 80.

⁸⁶ Manautou Margain. Ob. cit. p 112.

inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio, los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aun en el supuesto de modificación de la ley interna⁸⁷.

Además consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la eliminación de la doble tributación.

Para los países inversores un convenio puede crear una obligación tributaria e inexistente en la ley interna; El procedimiento amistoso mediante el cual, la Administración del propio país interviene en la solución en controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses.

La inclusión del principio de “no discriminación” en un convenio, garantiza al inversionista que una vez efectuada su inversión en un determinado país, no cambiara la política para obligarlo a pagar más impuestos que los contribuyentes domiciliados de ese país, por considerarlo extranjero.

Por otra parte, la aplicación de los convenios además de aportar múltiples ventajas, presentan una desventaja ya el intercambio de información puede generar algunas inconsistencias con la normativa interna del país o generar inconformidad en algunos inversores.⁸⁸ Esto puede resultar gravoso para las personas ya que incurren en el pago de impuestos que algunas veces ya se encuentran incluidos en el precio de los productos.

⁸⁷ **WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre**, “Doble Tributación”, en www.wikipedia.org, sitio visitado 22 de Junio de 2013, 11:00 A.M.

⁸⁸ **FIGUEROA VIVAR; Elisa María; y Otros**; *Convenio entre el Reino de España y la República de el Salvador para evitar la Doble Imposición; Incidencia Contable y Tributaria*; Febrero 2010, San Salvador, El Salvador, Centroamérica. P. 8-14.

Los convenios para evitar la doble tributación conllevan un sacrificio fiscal para los países en desarrollo y un aumento en la recaudación de los países desarrollados, atentando contra la soberanía de los primeros. En realidad, la suscripción de dichos tratados implica replantear el derecho de imponer, demeritando el legítimo ejercicio del poder de imperio de los países en desarrollo.

Los convenios multilaterales son los que a pesar de sus desventajas, han tenido un desarrollo mayor, y han logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según sus criterios homogéneos, constituyendo estos la vía más efectiva para evitar la doble tributación. Pero los Estados gozan de plena libertad a la hora de elegir el método a aplicar cuando surge la doble imposición, y al suscribir un convenio los Estados se obligan a llevar a cabo un estudio del tratado.

En síntesis la doble tributación implica que en un mismo período impositivo o ante un mismo evento, bien abierta, bien encubiertamente, inciden sobre una misma manifestación de riqueza o sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica. Lo que causa un perjuicio en el sujeto pasivo o contribuyente. Generando una grave violación tanto a la constitución como a las leyes secundarias en materia tributaria, ya que se atenta contra la seguridad jurídica de las personas la cual debe ser garantizada por el Estado en su institucionalidad la cual debe de ser ejecutada con la con el mayor respeto de los derechos fundamentales de las personas consagrados en la constitución de la República de El Salvador, entre los que destacan los derechos económicos.

CAPITULO IV
LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO JURÍDICO DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA LEY DE IMPUESTO A LA
TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE
SERVICIOS.

4.1. Análisis de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

Antes de iniciar con el análisis de algunos artículos de la LISR, es de gran importancia hacer un recorrido sobre cómo surgió la iniciativa de la creación de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta en El Salvador.

El Impuesto sobre la Renta tuvo su origen en Inglaterra, dicho impuesto se ha constituido como una de las principales fuentes de los sistemas tributarios, por lo que puede ser considerado como el impuesto más importante en la historia de los sistemas tributarios; además, es de tener en cuenta que grava los ingresos que aumentan el patrimonio de las personas que se encuentran obligadas al pago.

Desde los inicios de la República de “El Salvador” fue necesario crear un marco jurídico que permitiera regular la recolección de los tributos, 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 1915⁸⁹. 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

⁸⁹ **FUSADES, Departamento de Estudios Legales**, “Ley de Renta, versión comentada”, Antiguo Cuscatlán, mayo de 2012, en <http://es.scribd.com/doc/95153139/LAIP-Version-Comentada>, sitio consultado el 20 de junio de 2013, 09:45 A.M p. 3.

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.⁹⁰

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 1951.

En la continua controversia fisco-contribuyente, 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 1961, 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, se buscaba precisamente una mejora.

⁹⁰ **AMAYA GARCÍA, Yesenia del Carmen; VÁSQUEZ MARTÍNEZ, Evelyn Abigail y ZELADA RODRÍGUEZ, Johanna Maricela**, "Articulado de la Ley de Impuesto sobre la Renta relacionada con la Jurisprudencia pronunciada sobre los mismos y opiniones jurídicas emitidas por la Administración Tributaria", Tesis de Grado, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010, p. 2.

A inicios de la década de los 90 s, a iniciativa del Gobierno del Presidente Alfredo Cristiani, se deroga en todas sus partes la Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta y sus correspondientes reformas, para dejar vigente la sexta Ley de Impuesto sobre la Renta⁹¹..

Los objetivos que se perseguían eran: La obtención de una ley que se adecuara a la situación económica y social que el país enfrentaba, ampliando las bases de recaudación mediante la reducción de exenciones; La eliminación de la doble tributación; Una simplificación de las tablas del impuesto, lo que se lograría moderando las tasas y equiparando las cargas tributarias, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas; y Dar una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos.

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 inoperantes, de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa. Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por una serie de reformas anuales desde 1992 hasta 2009. A continuación, se presenta un breve análisis de algunos de los artículos más relevantes para el presente estudio, de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

4.1.1 Hecho Generador.

La legislación Tributaria establece una serie de presupuestos cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria, tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente como hecho generador, por lo que se

⁹¹ Tomado de considerando de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Raíces.1999.

define como “el presupuesto establecido por la ley cuya realización se origina el nacimiento de la Obligación Tributaria” tal como lo establece el artículo 58 del Código Tributario⁹².

En relación a la Ley de Impuesto sobre la Renta el artículo 1 define al hecho generador⁹³ como el nacimiento de la obligación tributaria, que surge de la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio de imposición del que se trate, y dicha renta genera la obligación del pago del Impuesto sobre la Renta⁹⁴.

La Ley especifica lo que debe entenderse por Renta. Se puede establecer la siguiente definición:

La Renta es definida por el Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como “la suma de los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo; lo que quiere decir, que renta son todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo sin importar su fuente que sirven para incrementar el patrimonio del mismo”. No obstante no todas las rentas percibidas por los contribuyentes son sujetas a tributación, puesto que algunas de ellas gozan de exención, siendo estas las reguladas en los artículos 3 y 4 de la misma Ley.

En tal sentido, no todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo pueden ser computados como producto y en consecuencia ser gravados con el impuesto en referencia, puesto que existen costos y gastos necesarios para

⁹² Artículo 58 RLISR.- El hecho generador; es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

⁹³ El hecho generador es el acontecimiento o conjunto de acontecimientos de naturaleza económica, descrito en la norma legal que da origen a la obligación tributaria. Así, la norma tributaria contiene solamente una prescripción abstracta y general dirigida a todos, pero tiene como destinatarios finales a quienes se les pueda atribuir la realización de los hechos o situaciones previstas en aquella.

⁹⁴ *Ibíd.*, p. 257.

producir la renta y conservar su fuente, los cuales deben ser deducidos de los ingresos brutos para determinar con exactitud el ingreso líquido o renta neta⁹⁵, como es denominado por la Ley en el Art. 28.

Renta Obtenida.

De acuerdo al artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se entiende por renta obtenida todo aquel ingreso percibido por una persona natural o jurídica que se dedique a la prestación de servicios profesionales, explotación de cualquier actividad empresarial así como también los ingresos provenientes de inversiones⁹⁶.

4.1.2 Ingresos Excluidos Del Concepto De Renta.

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.

Entre estas se mencionan las siguientes cantidades de dinero en efectivo o el valor de los bienes en especie que están excluidas de renta, 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, además corresponde al patrono establecer mediante los documentos y registros respectivos, que tales dineros o bienes, fueron empleados para el

⁹⁵ **AMAYA GARCÍA, Ob cit**, p. 5.

⁹⁶ Art 9 inc. 1° RLISR. Por renta obtenida se entenderá “el total de los ingresos del sujeto pasivo o contribuyente percibidos o devengados en el periodo tributario de que se trate”.

desempeño de las labores encomendadas al trabajador tal como lo regula el artículo 3 de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta.

Es decir son rentas exentas, aquellas que no tributan, es decir, el dinero que obtenemos y por el que, además, no pagamos impuestos estas rentas no se ponen en la declaración, aunque aparezcan en el certificado de retenciones. Por ejemplo, el pago de dietas y kilometrajes.

Estas cantidades aparecerán en el certificado de retenciones, pero no hay que ponerlo en la declaración de renta⁹⁷.

Rentas no gravables.

Existen operaciones las cuales por su propia naturaleza no generan renta tal como lo establece el artículo 4 de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta el cual regula que son Rentas no gravables por este impuesto.

En consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto sean declaradas no gravables, las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización, residan en la República, temporal o permanentemente todo a condición de reciprocidad, las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciben por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgados por vía judicial o por convenio privado, el producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido por una persona natural en la venta de su primer casa de habitación y el valor de transacción no sea

⁹⁷ **GIULIANI FONROUGE, Carlos María**, “Impuesto a La Renta”, Editorial Aguilar. Madrid 1973. P. 5.

superior a setecientos veintitrés salarios mínimos, siempre que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de inmuebles.

4.1.3 Sujetos.

Hace referencia sobre todo a aquellos sujetos responsables de realizar el pago del impuesto sobre la renta; lo encontramos regulado en el artículo 5 de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta el cual de forma expresa dice: “Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley”, ya se trate: de personas naturales o jurídicas domiciliadas o no, de las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país, de los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien

Agrupados en conjuntos; y, las sociedades irregulares o de hecho y la unión de personas⁹⁸.

Es decir que el contribuyente. Es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado. Además es una figura propia de las relaciones de derecho tributario o de impuestos. Se determina y define en concreto de acuerdo con la ley de cada país. El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo en derecho tributario siendo el sujeto activo el Estado, a través de la administración.

⁹⁸ Art. 2 RLISR. Son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, todos aquellos que realizan y aquellas otras por quienes se realizan actos o hechos jurídicos de contenido económico constitutivos del hecho generador.

Exclusión de sujetos pasivos.

Existen excepciones al pago del impuesto de la renta, la ley establece que Personas pasivas no están obligadas al pago de dicho impuesto tales como: el Estado de El Salvador; las Municipalidades, las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Público y las Corporaciones y Fundaciones de Utilidad Pública⁹⁹.

4.1.4 Impuesto Causado.

Para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta se entiende causado el impuesto cuando:

- a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.
- b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período.
- c) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente.
- d) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios.

Lo anterior en base a lo regulado por el artículo 13 de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta lo que de manera sucinta podemos decir que existe un

⁹⁹ Gluliani Fonrouge, Ob cit, p.10.

Período de tiempo específico, normalmente de un año, en el que una institución, empresa y personas naturales divide su actividad económica y en base a la cual debe realizar el pago de impuestos; se entiende que el impuesto sobre la renta se tendrá causado por lo establecido.

Base Imponible.

La base imponible del impuesto es la cuantía de esa renta obtenida por el sujeto a la cual será aplicada la tasa o alícuota del impuesto, la cual determina la obligación tributaria¹⁰⁰.

Ejercicio De Imposición.

Los ejercicios de imposición deberán ser liquidados en cada uno de los ejercicios en que éstos se logren obtener e incurrir, según el principio de independencia de ejercicio, por lo que se deben liquidar de manera independiente del que le precede y del que le siga a fin de que los resultados y ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores ni posteriores. Artículo 13 literal d de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta¹⁰¹.

Ganancia De Capital.

Beneficios obtenidos por una persona natural o jurídica como resultado de operaciones diferentes a las que constituyen su objeto principal, y que a estas se les consignó una ganancia como producto de transacciones aisladas, fuera del curso regular de las actividades económicas a la que se dedica, además se incorpora las rentas que provengan de títulos valores obtenido por las personas naturales.

¹⁰⁰ **WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre**, “Base Imponible”, en www.wikipedia.org, *sitio visitado 26 de Junio de 2013, 10:00 A.M.*

¹⁰¹ Artículo 98 C.T.- El período de declaración que las leyes tributarias dispongan en función de ejercicios de imposición comprenderá del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Las declaraciones que hayan de presentarse por períodos de imposición comprenderán desde el primero de enero de cada año hasta el día en que el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente.

Por ganancia de capital debe entenderse a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

La ganancia de capital se gravara de acuerdo con las siguientes reglas:

En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital. Encontramos su regulación en el artículo 14 de Ley Del Impuesto Sobre La Renta. La interpretación del mismo viene dado de la siguiente manera que ganancia de capital es la diferencia entre el precio que pagó por su inversión y el precio que obtiene cuando la vende, cuando el valor de venta es mayor. Las ganancias de capital actualmente tienen impuestos con tasas más bajas que el ingreso ordinario, debido a que el gobierno desea que la gente compre acciones¹⁰².

Territorialidad.

Se reputan rentas obtenidas en El Salvador, las que provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, las Municipalidades y las demás entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

El artículo 16 de la ley en mención es el que de manera expresa regula el principio de la territorialidad.

¹⁰² Giuliani Fonrouge, Ob cit, p. 18.

Por lo que se entiende que las rentas son obtenidas en el país cuando provengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional; es decir que de acuerdo a lo anterior, es independiente el domicilio del sujeto pasivo para considerarse rentas obtenidas en el país sino donde se realizan las actividades prestadas¹⁰³.

4.1.5 Proporcionalidad De Los Costos Y Gastos Del Impuesto Sobre La Renta.

La Renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción o la conservación de la fuente que la ley determine, así como las demás deducciones de ley. El artículo 28 inc. 1° de la ley regula esta situación que en otras palabras se puede simplificar de la siguiente manera¹⁰⁴.

Los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de las rentas gravadas así como aquellos que afecten las rentas no gravadas y las que no constituyan renta, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán hacer una separación e identificación clara e inequívoca de las actividades gravadas y no gravadas, siendo necesario aplicar el método de proporcionalidad con base a un factor, como lo estipula dicha Ley¹⁰⁵.

Gastos Deducibles.

Para que los gastos sean considerados deducibles para los efectos fiscales del Impuesto sobre la Renta, se requieren las siguientes características:

Que sean necesarios; es decir, aquellos cuya finalidad económica les atribuye tal carácter para obtener y mantener la fuente generadora de los

¹⁰³ Matus Benavente, **Ob cit.**, p. 169.

¹⁰⁴ Amaya García, **Ob cit.**, p.20.

¹⁰⁵ Matus Benavente, **Ob cit.**, p. 171.

ingresos gravables; Que estén destinados a obtener y mantener la fuente; este requisito incorpora aquellos gastos efectuados en el mismo período de obtención del rédito y en cuento hayan servido a la intención indicada; Que Estén documentados y registrados contablemente¹⁰⁶.

El gasto se clasifica en:

- a) Aquellos que son necesarios para la obtención de la renta o para la preservación de la fuente. Arts. 29 y 30 de la LISR.
- b) Los que no encajan propiamente en el concepto de Renta, pero que se deducen por razones de política tributaria, sea por motivaciones de legislador, económicas o sociales. Arts. 31 y 32 de la LISR.
- c) Erogaciones que definen la capacidad económica de la persona natural. Art. 33 de la LISR.

La explicación a este artículo se ve desde la siguiente perspectiva; Los gastos financieros en que incurran los contribuyentes, son deducibles del impuesto de renta teniendo en cuenta los límites que establece la norma para algunos de ellos. Vemos que los intereses que se paguen a prestamistas particulares, son deducibles solo en la parte que no superen la tasa más alta que haya sido certificada por la superintendencia financiera.

Este punto es de especial importancia para las personas naturales que acostumbran hacer créditos a personas no autorizadas por la superintendencia financiera, las cuales suelen cobrar intereses que superan hasta el doble o más la tasa de usura, intereses que en su mayoría no podrán ser deducidos de la renta. Tal es el caso de las personas usureras que se dedican a brindar créditos.

¹⁰⁶ Amaya García, Ob cit, p.25.

Gastos No Deducibles.

Son todas aquellas erogaciones que las entidades realizan pero que no se consideran indispensables para la generación de la renta y la conservación de la fuente, por lo que para efectos de Impuesto sobre la Renta se consideran como no deducibles los siguientes gastos: Gastos personales de vida; Remuneraciones por servicios ajenos a la producción; Intereses pagados a empleados, padres, hijos o cónyuge por préstamos; Los gastos y viáticos no comprobados como indispensable¹⁰⁷; Cantidades invertidas en adquisición de bienes o en mejoras que incrementen el valor del bien; Arrendamiento de vivienda, vehículo para uso de socios o accionistas; Utilidades que aumenten el capital, fondos de reserva que no estén establecida en la ley; Dividendos pagados a poseedores de acciones preferidas; Donaciones no comprendidas en esta ley; Perdidas de capital¹⁰⁸ y Cualquier otro gasto no especificado en este artículo que no sea indispensable para la producción de la renta.

4.2 Análisis de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Antes de iniciar con el análisis de algunos artículos de la ley de IVA, es de gran importancia hacer un recorrido sobre cómo surgió la iniciativa de la creación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en El Salvador.

Este impuesto se ha implementado en la mayoría de países del mundo por constituir un tributo de amplia base, control efectivo por parte de la administración y una buena recaudación tributaria que suple de los recursos necesarios para cumplir con los fines que el Estado se hubiera propuesto.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, p. 80.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, p. 90.

En El Salvador existía un impuesto general sobre bienes y servicios, el cual se encontraba inmerso en la Ley de papel Sellado y Timbres, conteniendo ésta un impuesto de naturaleza documentaria.

Mediante Decreto No. 16 emitido por la Asamblea Nacional Constituyente, el 26 de febrero de 1824, se dictó la primera ley sobre el impuesto de papel sellado. Sin embargo el impuesto de timbres sobre facturas de ventas o documentos que amparen la importación de bienes fue introducida en nuestro país el 15 de mayo de 1900; la ley respectiva estableció un impuesto de cinco centavos sobre facturas o notas de ventas de mercaderías; este impuesto era de cuota fija, ya que la deuda se estableció en una suma determinada¹⁰⁹ . .

La Ley del IVA regula necesariamente un impuesto¹¹⁰ que ofrezca transparencia en relación a su incidencia económica sobre los bienes y servicios, con el objetivo de establecer un principio de imposición en el país de destino para ofrecer una competitividad acorde al comercio internacional.

El impuesto que regula la ley del IVA será el aplicable a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas establecidas; según lo establecido en el Art. 1 de dicha ley. Bienes tales como: los que adquiere la persona natural.

¹⁰⁹ **BENÍTEZ PERLA, Juan Carlos**; El Impuesto a la Transferencia de bienes y a la Prestación de Servicios IVA consideraciones en torno a su clasificación y a los hechos generadores ,para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, universidad José Matías Delgado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Diciembre de 1993, San Salvador, El Salvador, Centroamérica.

¹¹⁰ Según el Art. 13 del Código Tributario el impuesto: “es el tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”. Sujeto pasivo que es una persona natural o jurídica que está obligado.

4.2.1 Transferencia de Bienes Muebles Corporales.

El Art. 5 LIVA establece que los bienes muebles corporales, son aquellos bienes tangibles que sean transportables de un lugar a otro por sí o por una fuerza o energía externa.

Transferencia¹¹¹ de dominio de dichos no solo comprende los que se transfieren con un título de dominio, sino también a aquellos actos, convenciones o contratos que tengan por objeto transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes sin importar la denominación a la designación que se les atribuyere por las partes interesadas.

Los actos, convenciones o contratos que provienen de los bienes corporales¹¹² son: Transferencias efectuadas en pública subasta, adjudicaciones o remate de muebles corporales que pertenecen a contribuyentes del impuesto; Permutas; Daciones en pago; Cesiones de título de dominio de bienes, muebles corporales; Mutuos o préstamos de consumo; Aportes de bienes muebles corporales propios de giro de

¹¹¹ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio; Editorial Heliastas, Buenos Aires, Argentina, página 759 el término transferencia se define de la siguiente manera: es el paso o conducción de una cosa de un punto a otro// traslado// entrega// cesión// traspaso// enajenación// transmisión de la propiedad o de la posesión. De acuerdo al Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina pág. 315 define el término transferencia de la siguiente manera: es el paso o conducción de una cosa de un punto a otro// traslado//entrega//traspaso//enajenación// transmisión de propiedad o de la posesión//emisión de fondos de una cuenta a otra sea de la misma persona o de diferentes//etc.

¹¹² Manuel Osorio op.cit. pág., 86 y 84 define lo que debe entenderse por bien mueble y bien corporal de la siguiente manera:

Bien Mueble: el que por si propio o mediante una fuerza externa es movable o transportable de un lado a otro, siempre que el ordenamiento jurídico no le haya concedido carácter de inmueble por accesión.

Bien Corporal: Se llama así al que, por su materialidad, puede ser apreciado por nuestros sentidos o más propiamente, por la vista o por el tacto, pero en realidad, las cosas materiales objeto de la referida apreciación sólo tienen el carácter de bien cuando son susceptibles de valor.

sociedades u otras personas jurídicas, sociedades nulas, irregulares o de hecho, y en general entidades sin personalidad jurídica; Transferencias de bienes muebles corporales propias del giro con ocasión de la modificación, ampliación, transformación, fusión u otras formas de reorganización de sociedades; adjudicaciones y transferencias de bienes muebles corporales, efectuadas como consecuencia de disoluciones y liquidaciones o disminuciones de capital de sociedades u otras personas jurídicas, sociedades nulas, irregulares o de hecho y entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

En los casos indicados en este literal no será objeto a gravamen la transferencia de bienes muebles corporales cuando el adjudicatario fuere el mismo socio o accionista que lo aportó, y dicho bien no se encontraba gravado con el impuesto que trata esta ley; Transferencias de establecimientos o empresas mercantiles, respecto únicamente de los bienes muebles corporales del activo realizable incluidos en la operación; Constitución o transferencia onerosa del derecho de usufructo, uso o del derecho de explotar o de apropiarse de productos o bienes muebles por anticipación, extraídos de canteras, minas, lagos, bosques, plantaciones, almácigos y otros semejantes; promesa de venta seguida de la transferencia de la posesión; en general, toda forma de entrega onerosa de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuere propietario; y, toda forma de entrega onerosa¹¹³ de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer de ellos como si fuere el

¹¹³ Manuel Osorio, Óp. Cit, al referirse al término oneroso expresa que jurídicamente hace referencia a aquellos actos conmutativos de prestaciones recíprocas; o, dicho en otros términos, lo que no se adquiere a título gratuito. En ese sentido se habla de contratos y legados onerosos cuando la transmisión de los bienes se ha hecho mediante precio o con alguna carga.

El artículo 1311 del Código Civil establece que un contrato es onerosos, cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro.

propietario; Transferencias de muebles corporales adquiridos en pago de deudas.

Retiro de las empresas de bienes corporales.

El artículo 11 de la ley del IVA conceptualiza como hecho generador el retiro de las empresas de bienes muebles corporales de la manera siguiente: “Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Así mismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio¹¹⁴.”

No se entienden como retirados de la empresa ni gravados como tales aquellos bienes que sean trasladados desde el activo realizable al activo fijo, siempre que sean necesarios para el giro del negocio; al igual que los bienes donados por el contribuyente a las entidades a que se refiere el artículo 6 literal c) inciso segundo de la ley de Impuesto Sobre la Renta, calificadas previamente según lo dispone dicho artículo, y cumplan además los requisitos que establezca la Dirección General”.

¹¹⁴ De acuerdo al Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española, Editorial Espasa Calpe, S.A., 2ª. Edición, 1950, Madrid, por retiro se entiende la acción y efecto de retirar y por retirar, apartar o separar una persona o cosa de otra o de un sitio.

La ley caracteriza como hecho generador del impuesto lo que denomina “retiro o desafectación¹¹⁵ de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa”. Entendidos como aquellos que pueden trasladarse fácilmente de un lugar a otro, manteniendo su integridad y la del inmueble en el que se hallaran depositados.

En el Artículo 2 número 19 del RLIVA¹¹⁶, hace pues referencia al acervo del contribuyente, esto es al conjunto de bienes muebles corporales de los cuales dispone para realizar su actividad mercantil, los cuales por técnica contable, deben aparecer claramente reflejados en los registros contables.

Importación e internación de bienes y servicios.

El artículo 14 de la ley define el hecho generador¹¹⁷ del impuesto de la manera siguiente: “Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios. Las subastas o remates realizados en las aduanas constituyen actos de importación o internación.

Existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales”

De la transcripción anterior se observa que el legislador establece dos situaciones que en sí constituyen hecho generador del impuesto, y es el caso

¹¹⁵ Debemos entender por desafectación la desunión de una cosa con relación a otra, y con dependencia de ella.

¹¹⁶ Art. 2 n° 19 RLIVA; establece que activo realizable: “es el conjunto de bienes muebles corporales propios del giro o actividad del contribuyente, producidos o adquiridos con ánimos de revenderlos o transferirlos”.

¹¹⁷ Art. 58 C.T define el hecho generador como: “cuyo presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

de la importación e internación, la diferencia entre ambos términos se denota en el sentido de que estamos hablando de importación siempre y cuando los agentes económicos adquieren productos a otros países, pero dichos países están fuera del área centroamericana, en cambio en el caso de la internación se refiere exclusivamente a bienes que sean introducidos al país procedentes del área centroamericana.

El Reglamento de la ley del IVA en su artículo 2, N°. 11 y 12 dan las definiciones de lo que debe entenderse por importación definitiva e internación definitiva de la manera siguiente:

Importación definitiva¹¹⁸: “La introducción legal de mercancías y la utilización de servicios procedentes del exterior, para su uso y consumo en el territorio aduanero nacional, previo el cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercancías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización, en el caso de los servicios.” Internación definitiva¹¹⁹: “La introducción legal de mercancías originarias de los países signatarios del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y la utilización de servicios prestados por dichos países, ya su uso o consumo en el territorio aduanero nacional, previo cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y de otro carácter, que sean necesarias para que dichas mercancías queden en libre circulación o se cumplan las condiciones o requisitos para su utilización, en el caso de los servicios”.

4.2.2 Prestación de servicios.

El artículo 16 de la ley define la prestación de servicios como hecho generador del impuesto de la manera siguiente:

¹¹⁸ Reglamento de la Ley de IVA, Art. 2 N° 11.

¹¹⁹ Reglamento de la Ley de IVA, Art. 2 N° 12.

“Constituyen hecho generador del impuesto las prestaciones de servicios¹²⁰ provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorarios, comisión, prima, regalía o cualquier forma de remuneración. También los constituye la utilización de los servicios producidos por los contribuyentes destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. El vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria

No se incluyen en el concepto anterior los pagos por indemnizaciones de perjuicios o siniestros”.

De la transcripción anterior se puede notar que el legislador da una definición amplia del hecho generador del impuesto estableciendo que prestación de servicios es aquello que resulte de todo acto, convención o contrato en que una persona se obligue para con la otra a realizar a su provecho o beneficio ciertos servicios, dando como resultado el que por tal realización se le compense con un pago, lo que viene a constituir una renta, honorarios, comisión, prima regalía o aún cualquier forma de remuneración, lo que hace pensar que como contraprestación por un servicio recibido puede efectivamente entregarse un bien material ya que el legislador dejó amplia la forma de remuneración por medio de la cual se puede cumplir con el pago de una prestación por un servicio recibido.

¹²⁰ De acuerdo a Manuel Osorio significa: Objeto o contenido de un deber jurídico. Equivalente a dar, hacer o no hacer// Dícese de la cosa o servicio exigido por una autoridad, o convenido en un pacto// también, la cosa o servicio que un contratante da o promete a otro. Para Guillermo Cabanellas de Torres prestación significa: Acción o efecto de servir; préstamo, empréstito// objeto o contenido de las obligaciones, consistentes en dar, hacer o no hacer alguna cosa// servicio o cosa que la autoridad exige.

En la prestación de servicio al igual que en la transferencia de bienes muebles corporales, el legislador estableció lo que se conoce como autoconsumo, situación que para los efectos del impuesto constituye hecho generador del mismo, por lo que al producirse estaría gravado con el IVA. De lo anterior resulta que si la actividad de un contribuyente es la de prestar un servicio y este servicio lo destina a su propio uso de los socios, directivos o personal de la empresa y por disposición reglamentaría, artículo 5 RLIVA; al grupo familiar de éstos o a terceros, constituye hecho generador del impuesto y debe pagarse el mismo como consecuencia de ello. Un ejemplo de lo anterior sería el caso de un médico, si éste diera su consulta gratis a un familiar deberá cobrar el impuesto respectivo y así documentar dicha prestación de servicios y cumplir con la obligación formal de declarar y pagar el impuesto. Con esta disposición se gravan las prestaciones de servicio a título gratuito, enmarcando dichas prestaciones dentro de lo que constituye el hecho generador del impuesto.

Al haber establecido el legislador en la disposición que comentamos el hecho de que no se incluyera en el concepto de prestación de servicios los pagos por indemnizaciones de perjuicios o siniestros, es una situación que a nuestro parecer no constituye hecho generador del impuesto en el sentido que lo que se da es un entrega de dinero en razón de haberse producido el siniestro del cual se estaba asegurado.

Comprende tres elementos fácilmente distinguibles y que deben ocurrir simultáneamente. Primero debe verificarse el desarrollo de una actividad de parte de un sujeto actor. En segundo lugar alguien debe aprovechar la actividad del otro proporcionándole una ventaja o provecho que justifique su complacencia a la contraprestación. Por último puede haber o no una remuneración económica constituyendo hecho generador del impuesto aquellas prestaciones realizadas a título gratuito.

El servicio que se presta puede estar sustentado en la aplicación de capital y de trabajo, o exclusivamente en el capital (intereses) o exclusivamente en trabajo (asesorías). Situaciones límites como por ejemplo pueden ser los contratos de construcción o edificación de inmuebles nuevos, convenidos por precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista.

El artículo 17 de la ley nos da un concepto de servicio¹²¹ de la manera siguiente: “Para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consisten en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales”.

Como puede observarse, de acuerdo a lo establecido en el art. 17 de la ley el concepto de servicio empleado es genérico ya que hace referencia a todo aquello que no consiste en transferencia de bienes muebles corporales, por lo que con esta definición se está enmarcando todo lo que pudiera escapar al concepto o definición de servicio. Es pues una definición residual, ya que comprende todo lo que no constituye transferencia de dominio de bienes muebles corporales.

Existen servicios cuya prestación instantánea no ofrece dificultades. Tal puede ser el caso de la confección de un plano, la inscripción en un registro, la publicación de un aviso publicitario, la redacción de un acuerdo, el jugador de fútbol que juega en una liga profesional, la persona que ofrece servicios domésticos sin tener prestaciones laborales, tal como lo establecen las disposiciones del Código Laboral. Es por ello que en virtud de la ley se deben de tributar de manera explícita las labores antes mencionadas para una mayor transparencia.

¹²¹ Para Manuel Osorio op.cit., pág. 703 servicio significa: Acción o efecto de servicio// trabajo// actividad// provecho, utilidad, beneficio// mérito// tiempo dedicado a un cargo o profesión//etc.

4.3.3 Sujetos del Impuesto.

El artículo 20 de la ley en estudio menciona expresamente que son sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o responsables:

- a) Las personas naturales o jurídicas;
- b) Las sucesiones;
- c) Las Sociedades nulas, irregulares o de hecho;
- d) Los fideicomisos y;
- e) Las Asociaciones Cooperativas.

En el artículo 22 de la ley en estudio se establece quienes son considerados contribuyentes del Impuesto y se menciona a aquellos que en carácter de productores, comerciantes mayoristas o al por menor o en cualquiera otra calidad realicen dentro de su giro o actividad o en forma habitual, por sí mismos o a través de mandatarios a su nombre, ventas u otras operaciones que signifiquen la transferencia onerosa del dominio de los respectivos bienes muebles corporales, que de conformidad con la ley constituyen hecho generadores del impuesto.

Así también en el artículo 23 de la ley en comento, se establece la situación de sujetos pasivos como contribuyentes a los importadores e internadores, aquellos que independientemente realicen dichas operaciones en forma habitual o no, ya se trate de bienes muebles corporales o de servicios.

En el artículo 24 de la ley, se establece otra categoría de sujetos pasivos del impuesto en carácter de contribuyentes y son aquellos que en forma habitual

y onerosa prestan los respectivos servicios que de conformidad a lo establecido en la ley son hechos generadores del impuesto.

El artículo 27 de la ley señala una situación muy especial, es el caso de la asociación de sujetos pasivos, en el caso de no tener personalidad jurídica propia el ente que están formando, cada sujeto asociado o partícipe es contribuyente en forma individual del impuesto, por consiguiente sujeto pasivo en dicha calidad. Es decir a aquel grupo de personas que se reúnen y forman una asociación, con el fin ya sea de lucrarse o con la finalidad de no hacerlo, la ley exige que este grupo de personas tenga representación, personalidad jurídica otorgada por el Estado.

4.3.4 Base Imponible Genérica.

El artículo 47 de la ley, establece la base imponible¹²² genérica del impuesto, definiéndose que no importa que la operación se realice al contado o al crédito, la base imponible es la cantidad en que monetariamente se cuantifiquen los diferentes hechos generadores del impuesto, en el entendido de que este valor corresponderá por lo general al precio o la remuneración que se hubiera pactado por las transferencias, las prestaciones de servicios, o el valor aduanero en las importaciones o internacionales más derechos arancelarios e impuestos específicos.

No hay impedimento alguno para determinar la base imponible, por el hecho que haya imprevisión o plazo en el pago del precio o de la remuneración que se hubiere convenido entre las partes¹²³. Es decir no existe omisión en el pago por los productos adquiridos.

¹²² Base Imponible. Art. 62 C.T; “es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo”.

¹²³ Deben tomarse en cuenta las adicciones y deducciones que contemplan los Art. 51, 52 y 53 de LIVA.

Base Imponible Específicas.

El artículo 48 de la ley establece la Base imponible Específica del impuesto, aplicable en determinadas situaciones particulares previstas en la ley. Esta disposición tiene como objetivo determinar la base de cálculo del impuesto en situaciones que podrían prestarse a confusión, por la naturaleza misma del hecho gravado como el que un grupo determinado de personas tributen distintas a las demás personas en razón de la clase social, ámbito económico en virtud del principio constitucional de igualdad . Entre las establecidas en la ley merecen nuestra atención:

a) Para el caso de arrendamiento de bienes muebles con promesa de venta u opción de compra¹²⁴ (denominado también “leasing”), la base imponible del impuesto será en todo caso el valor de la renta periódica. En el caso de que se hiciera efectiva la compraventa, la base imponible será el valor residual del bien¹²⁵. Puede observarse que en principio existe una base de cálculo del impuesto por el precio del servicio de arrendamiento, luego al concretizarse la operación surge otra base de cálculo del impuesto por el valor residual de la transferencia del bien; esto se explica ya que estamos en presencia de dos hechos generadores diferentes, uno constituido por el servicio de arrendamiento y el otro por la transferencia de dominio del bien mueble corporal objeto del contrato;

b) En el caso de retiro de bienes muebles de la empresa, siendo que el retiro es considerado hecho generador del impuesto, situación que discutiremos en

¹²⁴ Art. 17 LIVA.

¹²⁵ En relación con el Art. 17 del RL IVA: “se entenderá por valor residual del bien señalado en el artículo 48 literal b) de la ley, el valor de la última cuota o de una adicional de acuerdo a lo que se hubiere pactado en el contrato de arrendamiento. Para efectos del impuesto, este se causara por cada renta periódica y por el valor residual pactado”.

el Título correspondiente, la base imponible del impuesto es el valor que el contribuyente le haya asignado como precio de venta al público o el precio corriente de mercado¹²⁶. Debido a que en el caso del retiro de bienes no resulta por lo general un precio sobre el cual aplicar la alícuota, la ley debe fijar por sí, el monto sobre el cual habrá de efectuarse el cálculo para evitar con ello la ausencia del elemento cuantificante necesario para establecer la magnitud monetaria del hecho generador;

c) En las transferencias de establecimientos mercantiles y otro tipo de universalidades, la base imponible del impuesto es el valor de todos los bienes muebles corporales que se hayan comprendidos en dicha transferencia. Se puede observar que el legislador, establece como base imponible en este caso el total de los bienes muebles corporales incluidos en la operación, con el objeto de no hacer recaer el gravamen sobre el precio total de la operación, el cual puede estar conformado por bienes cuya transferencia no constituya hecho generador del impuesto.

d) En las permutas¹²⁷ u otras operaciones que fueren semejantes, se va a considerar que cada parte tiene el carácter de vendedor y la base imponible será el valor de los bienes de cada parte contratante; igual situación se aplica en el caso de mutuos de cosas.

En el caso de las permutas puede observarse que se dan dos bases imponibles del impuesto: una para cada uno de los permutantes, igual sucede en el caso de los mutuos, ya que se produce la primera base del cálculo del impuesto cuando se presta determinado bien y se vuelve a producir cuando se devuelve el bien dado en mutuo. Esto es así, porque el legislador a este tipo de actos los entiende comprendidos dentro del

¹²⁶ Art. 11 y 12 LIVA

¹²⁷ Art. 1598 C.C.

concepto de transferencia de dominio de acuerdo a lo que se dispone en el artículo 7 letras b) y e) de la ley en estudio, constituyendo entonces la permuta y el mutuo hechos generadores del impuesto asimilados a la transferencia de bienes muebles corporales;

e) En el caso de venta de bienes muebles que sean pagados con servicios, se tendrá como base imponible el precio de los bienes que se están enajenando o transfiriendo. Por regla general, por la venta de un bien se paga un precio, el que comúnmente será representado por el dinero, situación que no se observa en el caso que se comenta; es por ello que el legislador establece en este caso sobre qué base imponible debe calcularse el impuesto a pagar, con el objeto de prevenir que la base sea artificialmente disminuida, por la no-inclusión en el precio del servicio en que se trate;

f) Se menciona la situación de las importaciones e internaciones de bienes y servicios, en las cuales se tomará como base imponible del impuesto el valor CIF¹²⁸ o aduanero, y en el caso de bienes muebles o servicios que se importen o se internen, y siendo que éstos se encuentren gravados con impuestos específicos al consumo, éstos deberán adicionarse al valor CIF o valor aduanero. Estos tres elementos constituyen en esencia la base imponible de los bienes o servicios importados o internados, haciendo la salvedad que si algún bien de estos se encontrare gravado con impuestos específicos al consumo, éste se adicionará o formará parte de la base imponible¹²⁹ sobre la cual se deberá calcular el impuesto. Debe agregarse que los derechos arancelarios también forman parte de la base imponible. La razón de tales adiciones es colocar al producto importado en las mismas

¹²⁸ Cost, insurance y Freight, en el inglés original, siglas que indican que el precio comprende el valor de la cosa más las primas de seguro y los fletes hasta el lugar convenido para que se reciba por el comprador

¹²⁹ Art. 19 inciso final LIVA.

condiciones que el nacional. Ello se logra incluyendo tales recargos en la base de cálculo, si bien en esencia, los derechos aduaneros son barreras proteccionistas, deben incluirse en la base a efecto de compensar los costos que el productor nacional sufre por otros conceptos análogos;

g) En las prestaciones de servicios la base imponible serán el valor total de la contraprestación. En el caso que se dieren bienes muebles en pago de una prestación de servicios, se tendrá como precio del servicio el valor que tengan los bienes muebles transferidos.

h) Se establece una adición a la base imponible del impuesto para los casos establecidos en los literales h) e i) del artículo en comento y esto es en el sentido que si se incluyen transferencias o suministros de bienes corporales por parte del prestador del servicio, el valor de esos bienes deberá agregarse a la base imponible del impuesto, indistintamente de que la transferencia de dominio de esos bienes en forma individual no esté afecta al impuesto en estudio, con excepción de que en el valor del contrato ya se establezca el valor de los bienes. Esto es así, porque en definitiva la ley grava como hecho generador, la prestación de servicios, indistintamente que para su prestación, se hayan incorporado bienes exentos; además sería técnicamente difícil determinar que partes de una prestación sería exenta y cual sería lo gravado, ya que si el servicio no obstante incorporar bienes exentos, no constituye por sí aquel que fue considerado para establecer la exención, no sería posible aplicar al mismo, la hipótesis normativa que concede tal beneficio fiscal;

i) En el caso de la prestación de servicios a que se refiere el artículo 16 de la ley del IVA, que específicamente establece el hecho generador del impuesto, lo cual lo constituye la prestación de servicios, la base imponible del impuesto será el valor que las partes le asignen a los diferentes actos, convenciones o contratos, de acuerdo a los documentos que tuvieren o los

registros contables. Además en este literal se establece que nunca dicho valor será menor del precio corriente de mercado para tales actos, convenciones o contratos, entendiéndose en todo caso que el precio corriente será aquel que normalmente se paga en determinada zona localidad o departamento;

j) En el caso de prestaciones de servicios de comisionistas, consignatarios, corredores y mandatarios en general, la base imponible del impuesto constituye la comisión o la remuneración que las partes hubieren pactado; por constituir la comisión un hecho generador del impuesto.

De conformidad con lo establecido en el artículo 49 de la LIVA, no conforman la base imponible del impuesto las cantidades que fueren pagadas a título de indemnización que por su naturaleza o finalidad no constituyen contraprestación de la transferencia de dominio o de la prestación de servicios.

Así mismo no conformarán la base imponible del impuesto, las propinas, cotizaciones previsionales, sindicales o similares que consten en las Facturas o Comprobantes de Crédito Fiscal de acuerdo a lo establecido en el artículo 97 de la ley¹³⁰.

El artículo 51 de la ley, establece las diferentes adiciones que proceden acerca de la base imponible del impuesto, en este caso el legislador fue muy claro y determina específicamente las diferentes adiciones a la misma:

a) Los reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, que se pacten antes o al convenir o celebrar un contrato o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la

¹³⁰ Artículo que se encuentra derogado. D.L. N° 230, del 14 de Diciembre de 2000; D.O. N° 241, Tomo n° 349, del 22 de Diciembre de 2000. (Código Tributario)

operación a plazo, incluso los intereses que se generen por retardo en el pago y la ley menciona a otras contraprestaciones que fueren de naturaleza semejante; gastos de toda clase, fletes, reembolsos de gastos, excepto si se trata de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios, en virtud de un mandato de éste, excluyéndose de la base imponible, las multas o sanciones que se hubieren estipulado en cláusulas penales convencionales, así como los intereses que se paguen a terceros, distintos del vendedor o proveedor o prestador del servicio, que sea en consecuencia de un financiamiento por la operación¹³¹.

b) Asimismo se adicionan a la base imponible los valores de los bienes y servicios accesorios a la operación que se realiza, a vía de ejemplo; embalaje, flete, transporte, limpieza, seguro, garantías, colocación y mantenimiento, siempre y cuando de forma independiente no constituyan una prestación de servicio; que por si sea hecho generador del impuesto.

4.3.5 Cálculo del Impuesto.

La LIVA en su Art. 64, al disponer que por regla general, el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente, será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al utilizar servicios, y en su caso, el impuesto pagado en la importación e internación de los bienes o servicios, en el mismo período tributario.

Por su parte el Art. 55 conceptúa lo que ha de entenderse por débito fiscal, estableciendo que la aplicación de la tasa a la base imponible de los hechos generadores, determina el impuesto que se causa por cada operación en el período tributario correspondiente y que para efectos de la ley, se

¹³¹ Art. 17 Inciso final LIVA.

Denominara “Debito Fiscal”¹³², produciendo así una mayor rentabilidad de los ingresos que recibe el Estado.

Asimismo el Art. 57 establece que los contribuyentes deberán trasladar a los adquirientes de los bienes y a los prestatarios de los servicios, una cantidad equivalente al monto del débito fiscal generado en cada operación gravada, la que se denomina crédito fiscal. Respecto de los importadores, constituye crédito fiscal. Respecto de los importadores, constituye crédito fiscal el impuesto pagado en la importación e internación¹³³.

Art. 65 de la ley, procede la deducción del crédito fiscal trasladado en los comprobantes del crédito fiscal, siempre que se origine del desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, no exigiendo que los mismos sean físicamente incorporados a los bienes y servicios.

El Art. 72 de la ley, que dispone que el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, por la adquisición de bienes muebles corporales de capital destinados al activo fijo, es deducible del débito fiscal originado por las operaciones gravadas realizadas en el mismo período, o en los posteriores si restare un remanente de crédito fiscal, hasta que se efectúe la deducción total del mismo.

4.3 Análisis a diversos casos que denotan elementos de Doble Tributación.

En este apartado del presente trabajo de investigación se analizaran algunos ejemplos que denotan una doble tributación, esto ya que en la legislación

¹³² Art. 110 C.T.

¹³³ Art. 19 RLIVA

tributaria de El Salvador existe una concurrencia impositiva la cual resulta gravosa para los contribuyentes. Para este análisis únicamente tomaremos en cuenta el objeto y hecho imponible de cada uno de los tributos.

El primer ejemplo objeto de análisis es el impuesto que recae sobre la adquisición de bienes muebles comenzando con el impuesto sobre la renta así como el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Los bienes de naturaleza mueble, los encontramos regulado en el Título I Capítulo I artículo 2 letra d) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual de manera explícita nos dice: “se entiende por renta obtenida; toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos”; lo anterior tiene relación con el artículo 9 letra e) del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual expresa: por renta obtenida se entenderá; “la comercialización de bienes y servicios de cualquier clase, como: compraventas, permutas, transacciones de cualquier clase, sean estas voluntarias o forzosas”.

De lo expresado en la LISR Y RLISR se puede determinar el objeto y los hechos imponibles del tributo en mención. El objeto que el impuesto determina es el ingreso que se obtiene por la adquisición de bienes, el hecho imponible es la tenencia de bienes para el caso la adquisición del vehículo automotor por medio del contrato de compraventa. Desde una perspectiva objetiva el hecho imponible de este tributo no genera una riqueza o un elemento que genere capacidad contributiva, tal vez incrementa capacidad

económica, pero por ningún motivo incrementa la capacidad contributiva del sujeto pasivo que adquiere los bienes.

En la esfera de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), en el Título I Capítulo I artículo 4 el cual regula; “constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales”. Lo regulado por el artículo en mención tiene una estrecha relación con el artículo 6 del mismo cuerpo legal el cual de manera literal dice: “se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no solo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea su denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero”.

De lo anterior se advierte que en ambos impuestos (tanto el que regula la LISR Y la Ley IVA) con respecto a la adquisición de bienes muebles para el caso un vehículo automotor el objeto principal es el ingreso que resulta por la obtención del vehículo automotor, el impuesto regulado por la ley IVA es mas explicito en cuanto a los hechos imponibles los cuales son los generadores de la obligación tributaria. En ambos casos los sujetos pasivos de la obligación tributaria son las personas naturales que adquieren el bien, por lo tanto y como ya se ha estudiado en los capítulos anteriores tal situación genera un fuerte agravio para el contribuyente pues se está ante un doble cobro por una misma circunstancia configurándose así la doble imposición.

Otro ejemplo es el concerniente al impuesto que causa el salario que gana el sujeto pasivo, la LISR regula tal circunstancia en el Título I Capítulo I artículo 2 letra a) que literalmente dice: se entiende por renta obtenida; “del trabajo ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales”. Lo anterior tiene relación con el artículo 9 literales a) y b) del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los cuales expresan: por renta obtenida se entenderá; “servicios personales como, salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, gratificaciones, gastos de representación, primas, aguinaldos, comisiones, jubilaciones, pensiones, así como otras remuneraciones o compensaciones similares derivadas del trabajo personal. Así también el ejercicio de profesionales, artes, oficios, deportes, así como cualquier otra ocupación de igual naturaleza que generen honorarios, premios, regalías y otros similares”.

En la esfera de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), en el Título I Capítulo IV artículo 16 el cual regula; “constituye hecho generador del impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en la que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, así como cualquier otra forma de remuneración”. El artículo en mención tiene una estrecha relación con el artículo 17 letra a) de la ley IVA el cual expresa: son prestaciones de servicios; “prestaciones de toda clase de servicios sean permanentes, regulares o periódicos”.

De lo anterior se puede comentar que los dos impuestos tanto el que regula la LISR y la ley IVA recaen sobre un mismo hecho imponible que es la

erogación por la prestación de un servicio personal, esto es que gravan los gastos que se efectúan por el pago de un servicio personal subordinado.

El impuesto sobre la renta tiene por objeto la realización de pagos por concepto de remuneración, mientras tanto la ley IVA tiene un objeto más amplio pues regula el salario recibido en virtud de un contrato laboral así como también el pago que recibe un deportista.

En ambos impuestos existe una misma erogación que genera una misma carga tributaria por lo tanto el erogar por una prestación de servicio subordinado no genera capacidad contributiva no hay una verdadera riqueza gravable que pueda o deba ser sujeto de un tributo.

Existe entonces una doble tributación es decir que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma entidad o dos más entidades que actúan en el plano nacional o internacional causando un grave perjuicio en la economía del sujeto pasivo.

4.4 Fuentes del Ordenamiento Tributario.

En la competencia del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca la propia ley.

Por lo que constituye fuente del Ordenamiento Tributario:

a) Las disposiciones constitucionales;

- b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;
- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y,
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

Por lo que, la doctrina legal emanada de los procesos de Amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de los Impuestos Internos y Aduana, constituirá fuente del ordenamiento tributario, en tal sentido, doctrina legal es la Jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, o siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes¹³⁴. Para llegar a tener jurisprudencia se requiere que los tribunales antes mencionados lleven diferentes procesos. El proceso inicia, partiendo del informe presentado por el cuerpo de auditores asignados por la Dirección General, después de realizar la fiscalización, en el cual se detallan los hallazgos e incumplimientos por parte del contribuyente detectados según los criterios del auditor designado.

El informe puede dar como resultado: Que no se determine deuda con el fisco; Que se determinen cuotas originales o complementarias de impuestos y las multas correspondientes.

En caso que se determine incumplimiento en las obligaciones tributarias la Administración envía al contribuyente copia del informe del auditor con el auto de audiencia y apertura a prueba a efecto de que éste conozca los

¹³⁴ Artículo 5 de Código Tributario.

resultados del informe y pueda ejercer sus garantías de audiencia y defensa según lo establece el artículo ciento sesenta y seis del Código Tributario.

4.4.1 Proceso de Audiencia y Apertura a Prueba.

Se tendrá como plazo cinco días (si se señalan por días se entenderá que éstos son hábiles Art. diez Código Tributario) que se computarán a partir de la notificación respectiva para que el contribuyente pueda ser oído y señale sus inconformidades, vencido el plazo de audiencia se abrirá a de pruebas teniendo para ello un plazo de diez días, en el cual el contribuyente deberá presentar todas las pruebas de descargo de hecho y de derecho que puedan ayudar a desvirtuar el informe de la Dirección General de Impuestos Internos; las pruebas se deben presentar por escrito en el plazo anteriormente señalado, además se deben aclarar aquellos puntos que se aceptaren y rechazaren.

Concluido el término probatorio la Administración Tributaria someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda con fundamento en las pruebas y disposiciones legales pertinentes. La Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba envía notificación de lo resuelto al contribuyente la cual puede ser absolutoria o determinársele cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas¹³⁵. Si esta es absolutoria produce que la persona en contra de quien se sigue el proceso administrativo retorne a la calidad que este tenía antes de iniciar el proceso.

¹³⁵ **RIVAS CISNEROS, Edwin Giovanni; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Elsa Vanessa; Cristina Beatriz.** "Violación a la Garantía de Audiencia en la Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta". Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador Año 2008. P 50.

En caso de determinarse que tiene que pagar, pueden darse tres situaciones:

- a) Que el contribuyente acepte lo resuelto y pague el impuesto complementario y multa determinada.
- b) Que el contribuyente no acepte pero no interponga recurso en el tiempo permitido para ello, en tal caso lo resuelto por la Administración Tributaria queda firme, líquido y exigible para que el contribuyente pague.
- c) Que el contribuyente no acepte la resolución y presente recurso de apelación.

Si dicho contribuyente no está de acuerdo en la resolución mediante la cual se liquidara de oficio el impuesto, puede hacer uso de su derecho de recurrir interponiendo el Recurso de Apelación ante el Tribunal de Impuestos Internos y Aduanas, siendo dicho tribunal el órgano a quien le compete la revisión de los impuestos cuando el contribuyente no se encuentre de acuerdo con la resolución en la cual se liquida de oficio el impuesto o la multa, por lo que se describe el proceso de interposición del recurso de apelación hasta llegar a obtener sentencia definitiva, la cual forma parte para la jurisprudencia.

4.4.2 Proceso para la Presentación de Recursos ante el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduana.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana es el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos.

En caso que el contribuyente decida interponer recurso ante el TAIIA por no estar de acuerdo con la resolución que emita la Administración Tributaria, cuenta con quince días hábiles a partir de la notificación para interponer dicho recurso¹³⁶.

Situaciones por las que el TAIIA declara inadmisibile el recurso: Por extemporaneidad, es decir que el contribuyente no presente el recurso en los quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva, en este caso la liquidación emitida por la Dirección General de Impuestos Internos queda firme, líquida y exigible; Por razones de competencia, es decir, si no existe liquidación de oficio por parte de la Dirección General de Impuestos Internos.

Recibido el escrito de interposición de recurso con sus copias, el Tribunal procederá a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo en el término de tres días¹³⁷, con el fin de estudiar la admisibilidad del recurso impugnado, la presentación en tiempo, forma y la competencia del Tribunal para resolver¹³⁸ del caso en mención, del cual solicita el respectivo expediente.

Admitido el recurso el Tribunal notifica al contribuyente la aceptación o denegación al igual que a la Dirección General. En el caso de ser aceptado éste solicita a la DGII el informe conteniendo la justificación de su actuación

¹³⁶ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, artículo 2 inciso 1°.

¹³⁷ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, artículo 4 inciso 1°.

¹³⁸ **ALVARENGA GÓMEZ, Morena Emilia; MONTIEL HERNÁNDEZ, Gladis del Carmen; Sosa Mejía, Alberto Alexander.** "Sistematización del debido proceso de fiscalización de los impuestos internos, liquidaciones oficiosas e interposición de recursos de apelación y demandas". Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador. El Salvador. Año 2004. P 76.

en relación al caso en estudio para lo cual tendrá quince días hábiles computados a partir de la notificación de la providencia correspondiente.

Vencido el plazo anterior si la DGII no ha devuelto el expediente se mandará a recoger y se abrirá a pruebas el incidente por el término de cinco días contados a partir de la notificación respectiva con el propósito que el contribuyente presente las pruebas de descargo ofrecidas. Vencido el plazo anterior mandará oír al apelante para que presente sus alegatos finales en el término improrrogable de ocho días a partir del siguiente al de la notificación; transcurrido el plazo y no habiendo otras diligencias que practicar, el Tribunal tendrá como plazo para resolver el recursos de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses contados a la interposición de dicho recurso.

Luego que el tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos haya emitido sentencia, y si el contribuyente considera ilegal los actos administrativos y no estuviese de acuerdo con lo pronunciado, tiene un mecanismo de defensa que puede darle otra respuesta, lo cual consiste en interponer demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

4.4.3 Proceso de Demanda en la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Es la demanda que se puede interponer contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, cuando ponen fin a esa vía¹³⁹. Una vez agotada la vía administrativa, se sigue la etapa ante la Sala, a fin de que esta de una resolución al caso.

¹³⁹ OSORIO. **Ob cit.** P. 644.

Corresponderá a la Sala de lo Contencioso Administrativo el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la ilegalidad de los actos de la Administración Pública.

Casos en las que no se admite acción contenciosa: Aquellos en que no se haya agotado la vía administrativa, es decir, cuando no se haya hecho uso de los recursos pertinentes; Los que sean reproducción de actos ya definitivos o firmes; Los contribuyentes que no estuvieren satisfechos con la sentencia emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, podrán demandar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo sus inconformidades en los actos que consideren infringidos por parte de la Administración Pública, para ello contarán con un plazo de sesenta días, que se computarán a partir del día siguiente al de la notificación, y desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial si no hubiese sido notificado¹⁴⁰.

4.4.4 Opiniones de la Administración Tributaria.

Por otra parte la Administración Tributaria atiende consultas las cuales a pesar de que no llegan a formar parte de la Jurisprudencia ayudan al contribuyente al respecto de una duda o en una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, en relación a la aplicación de las Leyes tributarias, realizándosele dicha consulta por medio de un escrito, el cual está regulado en el artículo 26 del Código Tributario¹⁴¹.

¹⁴⁰ **ALEMÁN BOLAÑOS, Víctor David; GALDÁMEZ LÓPEZ, Elsa Carolina; CAÑENGUEZ LINARES, Carlos Enrique.** “Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes”. Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador. El Salvador. Año 2004. P 80.

¹⁴¹ Alemán Bolaños **Ob cit.** P.82.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

De la presente investigación se desprenden una serie de conclusiones relevantes, no sólo para entender la Doble Tributación, sus antecedentes y su evolución histórica dentro del marco de las leyes pertinentes, sino incluso para hacer una valoración en cuanto a los avances que ha tenido internacionalmente, para lograr que los contribuyentes no se vean afectados por una serie de normas jurídicas tributarias que obligan al pago de los tributos cuando solo se ha realizado un solo hecho generador del impuesto, es por ello que existe la necesidad de que los Estados reafirmen sus leyes, para que garanticen que los contribuyentes no evadan impuestos ya que estos constituyen la actividad financiera Estatal, es decir la manera en como un Estado obtiene sus recursos.

La integración económica internacional dentro de la doble tributación, ha obligado a los Estados a convivir dentro de un contexto jurídico convencional que se ven motivados tanto cuestiones políticas, económicas y sociales, es por ello que en materia tributaria los Estados deben instrumentar sus legislaciones conforme a regulaciones tanto de observancia bilateral como multilateral que coincidan con las regulaciones internas de los Estados, de manera que se abstengan de ejercer sus soberanía fiscal territorial plenamente.

La doble tributación afecta injustamente el ingreso que es gravado por las mismas circunstancias fiscales por un segundo recaudador, es por ello que limita el desarrollo económico, por que propicia desigualdades competitivas,

y se encarece los bienes y servicios e impide márgenes injustificados de ganancia, representando un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como al desarrollo del comercio de servicios.

El fin principal que ha orientado la investigación realizada ha consistido en explorar la normativa jurídica nacional existente que regula la Doble Tributación, así como también, conocer la percepción ciudadana e institucional del fenómeno de la Doble Tributación, de manera que después de efectuar el análisis pertinente a los resultados obtenidos mediante los instrumentos técnicos seleccionados, podemos concluir que la Constitución de la República, así también las leyes sometidas a un estudio, no contienen una disposición que regule de manera expresa la doble tributación; sin embargo, podemos argumentar que existe una base constitucional, que solamente regula la forma de recaudación de los tributos y las leyes regulan los aspectos generales de los tributos.

Para hacer efectiva la erradicación de la Doble Tributación, es necesario que las leyes en materia tributaria sean reforzadas, es decir, que se incluya de manera más específica el planteamiento del problema, sus características, elementos que conllevan a la ejecución del mismo, así como también las soluciones a la problemática, ya que como hemos observado en el desarrollo de la investigación, en El Salvador no se cuenta con una disposición legal determinada que regule el fenómeno de la Doble Tributación. Así mismo es importante que exista una mayor implicación de las instituciones del Estado en materia tributaria para que se muestren vigilantes ante este problema, que cumplan con el deber constitucional de velar y proteger el derecho de los contribuyentes, implementando políticas que impliquen una mayor difusión de la problemática, mecanismos técnicos y legales para brindar una solución que no afecte al contribuyente pues con sus impuestos hace funcionar el aparato Estatal y por lo tanto ayuda a que El Salvador progrese.

5.2 Recomendaciones

En El Salvador el problema de la Doble Tributación es muy reciente, pues no se cuenta con una ley que proteja y desarrolle este fenómeno, sin embargo pese a los esfuerzos de Organismos Internacionales que establecen las diferentes formas de evitar el problema, aún se necesita que se ratifique e implemente las políticas de dichos Organismos; así como también que todos los funcionarios públicos y población en general tengan conocimiento de estos.

Es por eso, que este grupo de trabajo recomienda, que si bien la forma de recaudar tributos se encuentra regulado de una manera explícita en la Constitución de la República en el artículo 231, sería conveniente modificar la Carta Magna e incluir el problema de la Doble Tributación de manera taxativa, para una mejor garantía constitucional de los derechos de los contribuyentes.

Se recomienda que exista en las leyes y reglamentos en materia tributaria un desarrollo amplio que incluya los aspectos generales de la Doble Tributación, que se establezcan los mecanismos legales para evitar el problema y sus respectivas sanciones para aquellos que infrinjan las disposiciones legales, con el fin de garantizar al contribuyente que únicamente tendrá que tributar por una sola vez.

De manera que se recomienda a las instituciones públicas, tanto al Ministerio de Hacienda y al Ministerio de Economía y sus Dependencias, que es obligatorio desarrollar e implementar políticas que motiven y difundan todo lo relacionado con la Doble Tributación, para permitir un ejercicio fiscal justo y evitar la desigualdad en su interposición ya que con ello se conocerá enteramente cuales son los agentes que vinculados con la doble tributación.

Además se recomienda que, la Dirección General de Impuestos Internos cumpla con un papel vigilante llevando a cabo capacitaciones a sus auditores para que estos estén preparados y atentos ante cualquier elemento que pueda evidenciar la presencia de Doble Tributación al momento de realizar la fiscalización y posteriormente dar inicio al proceso respectivo.

Que se cree, fortalezca y consolide una cultura del tema de Doble Tributación extendida ampliamente en toda la población; esto mediante la implementación de programas o planes de actividad que expliquen cuando se está en presencia de este problema, en las instituciones sociales y educativas.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

CALDERON LUIS, "Impuesto sobre la Renta", 1ª Edición. Editorial Universitaria de El Salvador, 1968.

DE LA CUEVA, Arturo, "Derecho Fiscal", 2º Edición. Editorial Porrúa, Av. República de Argentina 15, México 2003.

FLORES VALERIANO, Enrique. "El Impuesto sobre la Renta, Doctrina, legislación y Practica". Editorial Universitaria Centroamericana, 1º Edición. EDUCA, Centroamérica, 1984.

FRANCO, Gabriel, "Principios de la Hacienda Pública". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967.

GOMEZ ROBLEDO, Antonio. "Fundamento del Derecho Internacional", UNAM. 1º edición. México, 1989.

TESIS

GARCIA ALFEREZ, José Roberto, "Incidencia de la Territorialidad y la Doble Imposición Internacional" Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Contaduría Pública; S.S., 2009.

GUERRERO GONZÁLEZ, Vilma Mariela, PÉREZ DE BARRAZA, Daisy Saraí Y URIAS GÁMEZ, Emilia Rosalía "Tratamiento Tributario y Contable de las

Contribuciones Especiales en el Salvador” Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Contaduría Pública; S.S., 2011.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Marta Verónica; SILVA VEGA, Eduardo David y VELÁSQUEZ SÁNCHEZ, Carmen Veraliz, “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Limites”, Trabajo de Investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, S.S., 2009.

LEGISLACIÓN

Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

SITIOS WEB CONSULTADOS.

ENCICLOPEDIA DE ECONOMIA, “Hecho Imponible”, en www.economia48.com, sitio visitado 07 de mayo de 2013, 09:45 A.M

FUSADES, Departamento de Estudios Legales, “Ley de Renta, versión comentada”, Antiguo Cuscatlán, mayo de 2012, en <http://es.scribd.com/doc/95153139/LAIP-Version-Comentada>, sitio consultado el 20 de junio de 2013, 09:45 A.M.

MONOGRAFIAS.COM, “Criterios de la Doble Imposición en el Derecho Tributario”, en www.monografias.com, sitio visitado 15 de Junio de 2013, 01:02 P.M.

MONOGRAFIAS.COM, “Las Tasas”, en www.monografias.com, sitio visitado 02 de abril de 2013, 01:02 P.M.

WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre, “Base Imponible del Derecho Tributario, elementos esenciales” en www.wikipedia.org, sitio visitado 26 de Junio de 2013, 10:00 A.M.

WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre, “Contribución Especial”, en www.wikipedia.org, sitio visitado 14 de abril de 2013, 02:40 P.M.

WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre, “Doble Tributación”, en www.wikipedia.org, sitio visitado 22 de Junio de 2013, 11:00 A.M.