

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



“DISTINTAS FUENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU  
RELACION CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y OTROS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES”

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

PRESENTADO POR:

BURGOS RIVAS, OSCAR ERNESTO  
HERNANDEZ, FABIOLA ALEJANDRA  
MENJIVAR PALENCIA, MARIA DEL CARMEN

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO DE GRADUACION

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, OCTUBRE DE 2014

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO  
VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA  
SECRETARÍA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA  
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA  
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

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

LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## INDICE

<b>INTRODUCCION .....</b>	<b>i</b>
---------------------------	----------

### **CAPITULO I**

<b>PLANIFICACION DE LA INVESTIGACION .....</b>	<b>1</b>
--	----------

1. PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACION DEL PROBLEMA	
1.2 Enunciado del Problema.....	3
1.3 Delimitación material, espacial y temporal de la Investigación	
1.4 Justificación de la Investigación	
1.5 Objetivo.....	4
1.5.1 Objetivo General	
1.5.2 Objetivos Específicos	
1.6. Sistema de Hipótesis	
1.6.1 Hipótesis General.....	5
1.6.2 Hipótesis Específica	
1.7 Perspectiva Histórica	
1.7.1 A Nivel Internacional.....	5
1.7.2 A Nivel Nacional	
1.7.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1915.....	6
1.7.2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1916.	
1.7.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1951.....	8
1.7.2.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963.	
1.7.2.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente.....	9
1.7.2.6 Reformas al Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta...	12

### **CAPITULO I**

<b>GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>15</b>
--	-----------

2. DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
2.1 Concepto de Impuesto Sobre la Renta	

2.1.1	Concepto de Renta	
2.1.2	Concepto de Impuesto.....	16
2.1.3	Definición de Impuesto sobre la Renta.	
2.2	El Hecho Generador del Impuesto sobre la Renta.....	17
2.2.1	La Relación Jurídica Tributaria	
2.2.2	El Nacimiento de la Obligación Jurídica Tributaria.....	18
2.2.3	El Hecho Jurídico y el Acto Jurídico.....	19
2.2.4	Definiciones de Hecho Generador.....	20
2.2.5	Diferentes Denominaciones.....	22
2.2.6	Importancia del Hecho Generador.....	25
2.2.7	Análisis del Hecho Generador en la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	26
2.3	Objeto del Impuesto sobre la Renta.....	29
2.4	Sujetos que intervienen en el Impuesto sobre la Renta.....	31
2.4.1	Clasificación de los Sujetos.....	33
2.4.2	Sujeto Activo.....	34
2.4.3	Sujeto Pasivo.....	37
2.4.4	Obligaciones de los sujetos.....	41
2.4.4.1	Obligaciones de los sujetos pasivos.....	42
2.4.5	Capacidad de los Sujetos.....	43
2.4.5.1	Capacidad de los Sujetos Pasivos.....	43
2.4.5.2	Influencia de otros factores en la capacidad.....	45
2.4.6	Responsabilidades de los sujetos.....	46
2.4.6.1	Responsabilidades del sujeto pasivo	
2.4.7	Otros sujetos:.....	47
2.4.8	Auxiliares de los sujetos activos.....	49

### **CAPITULO III**

<b>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO .....</b>	<b>51</b>
---	-----------

3.1 Concepto de Principio	
3.2 Principio de Legalidad.....	52
3.2.1 Líneas y criterios jurisprudenciales del Principio de Legal.....	55
3.2.2 Antecedentes del Principio de Legalidad.....	56
3.3 Principio de Generalidad.....	57
3.3.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Generalidad..	59
3.3.2 Antecedentes del Principio de Generalidad	
3.4 Principio de Igualdad.....	61
3.4.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Igualdad.....	64
3.4.2 Antecedentes del Principio de Igualdad.....	68
3.5 Principio de Progresividad.....	69
3.5.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Progresividad.....	73
3.5.2 Antecedentes del Principio de Progresividad	
3.6 Principio de Capacidad Contributiva.....	75
3.6.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Capacidad Contributiva.....	78
3.6.2 Antecedentes del Principio de Capacidad Contributiva.....	81
3.7 Principio de No Confiscacion	
3.7.1 Líneas y criterios Jurisprudenciales del Principio de No Confiscación.....	84

#### **CAPITULO IV**

<b>DISTINTAS FUENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ANALISIS DE LA EFICACIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN RELACION A LA FUENTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>86</b>
--	-----------

4.1 Fuentes del Impuesto sobre la Renta.	
4.1.1 Concepto de Fuente	

4.1.2 Fuente Objetiva.....	86
4.1.2.1 Alquileres	
4.1.2.2 Intereses.....	87
4.1.2.3 Dividendos o Participaciones	
4.1.3 Fuente Subjetiva.....	89
4.1.3.1 Salario	
4.1.3.2 Honorarios.....	90
4.1.3.3 Comisión.....	90
4.1.4 Fuente Mixta.....	90
4.1.4.1 Actividad Empresarial	
4.1.4.2 Actividad Comercial.	
4.1.4.3 Actividad Agrícola.....	92
4.1.4.4 Actividad Industrial.....	93
4.1.4.5 Actividad de Servicio y de otra naturaleza.	
4.1.5 Otras fuentes.....	94
4.1.5.1 Deudas Condonadas.	
4.1.5.2 Pasivos no Documentado	
4.1.5.3 Provisiones de Pasivos en exceso.....	96
4.1.5.4 Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin justificar el origen de los recursos.....	97
4.2 Análisis de la Eficacia de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario en relación a las fuentes del Impuesto sobre la Renta.....	99
4.2.1 Principio de Legalidad	
4.2.2 Principio de Generalidad.....	101
4.2.3 Principio de Igualdad.....	103
4.2.4 Principio de Progresividad.....	105
4.2.5 Principio de Capacidad Contributiva.....	106
4.2.6 Principio de No Confiscación.....	108

**CAPITULO V**

**CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....110**

    5.1 CONCLUSIONES

    5.2. RECOMENDACIONES .....111

**BIBLIOGRAFIA .....112**

## INTRODUCCION

La necesidad de evolucionar el sistema tributario Salvadoreño, en especial en materia de la renta con referencia especial a la fuente proveniente del trabajo, implica dedicar un estudio concreto y moderno sobre la eficacia de los principios constitucionales con especial atención a los principios de igualdad, en lo que a la aplicabilidad correcta de estos con precisa atención en las fuentes de donde surge el impuesto, tal necesidad expresa un complejo nivel de confusión por parte de los trabajadores por repertorio de normas propenso a reformas de la norma que no son de conocimiento popular.

La defensa de la equidad sigue estando plenamente vigente cualquier sistema tributario actual. Siguen existiendo grados de concentración de la riqueza realmente elevados, y existen grados bajos de riqueza, en las cuales sus ingresos son exigüos para cumplir las necesidades más básicas, situación que requiere estar a favor de la igualdad del sistema tributario, y a favor de la redistribución del cobro de la renta. Se trata de un impuesto progresivo.

A través del desarrollo capitular viajaremos en la historia del impuesto sobre la renta, desde sus inicios en la Inglaterra antigua hasta las últimas reformas en El Salvador, siguiendo su origen y evolución, hasta convertirse en principios protegidos por la carta magna.

Nos envolveremos en los principios Constitucionales aplicados al impuesto de la renta desde un punto de vista constitucional, con una visión garante de la renta que tributan las personales naturales en el sistema tributario



nacional, un sistema que aún está en pañales y no ostenta bases firmes y duraderas al grado de poseer una solidez aparente, no obstante este en constante trabajo para mejorar.

La doctrina, jurisprudencia y la ley son los cimientos en los que se sustenta este trabajo bibliográfico de investigación, pues todo aspecto vinculado a las fuentes del impuesto sobre la renta tienen especial vinculación y relevancia en esta finalidad, la cual es presentar un estudio en el cual se analice la función, alcance y eficacia del Principio de igualdad, y de otros principios constitucionales del derecho tributario tales como: Principio de Legalidad, generalidad, progresividad, capacidad contributiva, y principio de no confiscación, para una mejor comprensión de parte de los contribuyentes.

# CAPITULO I

## PLANIFICACION DE LA INVESTIGACION

### 1. PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACION DEL PROBLEMA

#### 1.1. Planteamiento del Problema

El Estado en la búsqueda de la satisfacción de sus necesidades y las de sus habitantes, ha creado los impuestos. Los impuestos en la mayoría de legislaciones nacen exclusivamente por la potestad tributaria del Estado, con el objetivo de financiar sus gastos. Tomando en cuenta a priori uno de los principios rectores del Derecho Tributario como es el de Capacidad Contributiva<sup>1</sup> el cual sugiere que quienes mayor capacidad económica tengan estarán obligados aportar en mayor medida al financiamiento estatal, acción que consagra el principio constitucional de equidad.

La Constitución le da a los impuestos el carácter de obligatorios y ha dejado en poder del legislador el decidir que clases de impuestos crear. La legislación fiscal precisa tener un punto de partida en la Constitución, el reparto de la carga tributaria debe satisfacer las expectativas del Principio de Capacidad Contributiva y el principio de Igualdad, sin embargo la existencia de esta máxima hay normas contrarias al contenido de tales principios.

El impuesto sobre la Renta es un impuesto personal de Derecho Público, la imputación recae en una persona natural o jurídica, que por una u otra circunstancia se ha colocado en el ámbito de un gravamen. El impuesto recae sobre el titular de un patrimonio incrementado, según el hecho o

---

<sup>1</sup>VILLEGAS, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, Editorial De Palma, Bs. As., 2000, p. 203

suceso así se hará el cálculo del monto de la tributación mediante una tarifa preparada.<sup>2</sup> Permite que se tengan en cuenta las cargas familiares y otras circunstancias personales del contribuyente, prestándose además al uso de tasas progresivas para requerir más de los que más tienen y de reducir las desigualdades excesivas.<sup>3</sup>

Si el legislador crea normas en las cuales permite que un sujeto contribuya por encima de su propia capacidad podrían violentarse principios como el de capacidad contributiva y progresividad, creando un grado de desigualdad en el Derecho Tributario. Por lo tanto, el legislador debe ubicar la materia imponible, establecida sobre aspectos objetivos de riqueza, la que en última instancia será la fuente del tributo, sin olvidar en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario.

Es por ello que consideramos importante hacer un análisis del alcance y la función de los Principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva mediante el estudio de las fuentes del Impuesto sobre la Renta que provienen del trabajo considerando este impuesto como una de las mayores cargas Tributarias que tiene que soportar el contribuyente y de la cual los principios tributarios den su mayor proyección como instrumento.

La defensa de la equidad sigue estando plenamente vigente cualquier sistema tributario actual. Siguen existiendo grados de concentración de la riqueza realmente elevados, situación que requiere estar a favor de la progresividad del sistema tributario, y a favor de la redistribución de la renta y

---

<sup>2</sup>DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio, *El impuesto sobre la Renta*, Tipografía Nacional de Guatemala, Centro América, 1966. p. 37

<sup>3</sup>FORTIN MAGANA, Rene, *Impuesto sobre la Renta*, volumen 1, Editorial Universitaria, San Salvador, 1968. p. 9

la riqueza. Se trata de un impuesto progresivo, pero la carga está muy concentrada en patrimonios elevados que tiene escasa capacidad de incidir en la distribución de la riqueza existente, con escasa capacidad recaudatoria para cumplir dicho objetivo.

## **1.2 Enunciado del Problema**

¿Existe incumplimiento en lo establecido a los principios Constitucionales del Derecho Tributario tales como, Principio de igualdad, Principio de Legalidad, Principio de progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación, en la ley del impuesto sobre la renta en lo referente a las fuentes del impuesto sobre la renta que regula el Artículo 2 literal a) de dicha ley?

## **1.3 Delimitación material, espacial y temporal de la Investigación**

Estudiaremos la aplicación de los Principios Constitucionales del derecho Tributario de igualdad, Principio de Legalidad, Principio de progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación en ley del impuesto sobre la Renta en el tratamiento de las fuentes de impuesto sobre la Renta en el periodo de 2011 a 2013.

## **1.4 Justificación de la Investigación**

En el ordenamiento jurídico salvadoreño existen normas que no se apegan al Principio de igualdad, lo cual sitúa a los contribuyentes en una posición comprometida para poder cumplir con la obligación Tributaria, sin embargo es necesario hacer un análisis para determinar la eficacia de dichos principios en la ley y Principio de Legalidad, Principio de progresividad,

Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación, del Impuesto sobre la Renta en lo referente a las fuentes que dan origen a dicho impuesto.

## **1.5 Objetivos**

### **1.5.1 Objetivo General**

Presentar un estudio en el cual se analice la función y alcance de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario de igualdad, Principio de Legalidad, Principio de progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación, mediante el estudio de las fuente del impuesto sobre la renta.

### **1.5.2 Objetivos Específicos**

1. Definir cada uno los Principios Constitucionales del Derecho Tributario de Igualdad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Progresividad, Principio de Legalidad, Principio de Generalidad y Principio de no Confiscación.
2. Distinguir cada una de las fuentes de donde surge el impuesto sobre la Renta y el tratamiento fiscal que le da la Ley del Impuesto sobre la Renta.
3. Estudiar los Principios Constitucionales del Derecho Tributario de Igualdad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de Progresividad, Principio de Legalidad, Principio de Generalidad y Principio de no Confiscación, aplicados a las fuentes del impuesto sobre la renta que provienen del trabajo.
4. Determinar en qué medida los tratamientos diferenciados de las fuentes del Impuesto sobre la Renta vulneran los Principios Constitucionales del Derecho Tributario de Igualdad, Principio de Legalidad, Principio de

progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, y Principio de No Confiscación.

## **1.6. Sistema de Hipótesis**

### **1.6.1 Hipótesis General**

Las fuentes del impuesto sobre la renta deben apegarse las normas que las regulan, y a los principios constitucionales del Derecho Tributario, tales como; el Principio de Igualdad, Principio de Legalidad, Principio de progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación, para lograr un verdadero equilibrio en la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

### **1.6.2 Hipótesis Específica**

La no aplicación de los Principio de Igualdad, Principio de Legalidad, Principio de progresividad, Principio de Generalidad, Principio de Capacidad Contributiva, Principio de No Confiscación, en el tratamiento de las fuentes del impuesto sobre la renta, atenta contra derechos de los contribuyentes obligados a llevar cargas tributarias injustas impuestas por el Estado.

## **1.7 Perspectiva Histórica**

### **1.7.1 A Nivel Internacional**

En el siglo “XIX” se introduce en Gran Bretaña el Impuesto sobre la Renta; pero en el resto de los países es hasta el siglo XX donde aparece y se consolida. En Francia se estableció a inicio de la primera Guerra Mundial

cuando el Ministro Caillaux mediante una ardua labor, obtiene la aprobación de la ley en 1914, a partir del cual el Impuesto Sobre la Renta se incorporó al sistema tributario de aquel país. En España, en la segunda mitad del siglo XIX, se caracteriza por la existencia de los llamados Impuestos de Producto, pero en 1900 se entra en el sistema de imposición de la Renta, especialmente a las Sociedades.

En América Latina, entre los años 1915 y 1935 se da la difusión del Impuesto sobre la Renta, así queda incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero que en general puede considerarse de gran trascendencia.

### **1.7.2 A Nivel Nacional**

Para El Salvador, la evolución del Impuesto sobre la Renta ha tenido gran importancia dentro de la política fiscal, ya que es por medio de esta que El Estado organiza y financia su presupuesto. A pesar de esto el Impuesto sobre la Renta no tiene la importancia que merece; y esto muchas veces es debido a grupos poderosos que han manipulado la realidad<sup>4</sup>.

#### **1.7.2.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1915**

El 19 de mayo de 1915, la Asamblea Legislativa emite la “Ley del Impuesto Sobre la Renta”<sup>5</sup>; un mes después se emite su reglamento. El principal objetivo de este sistema impositivo consistía en la necesidad de hacer

---

<sup>4</sup>GARCIA CABRERA, Cecilia Alejandra, y otros, *El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2007, p. 26-27.

<sup>5</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, S.D.L, S.D.O, S.T, del 19 de Mayo de 1915.

práctico en la tributación el principio de equidad y borrar la desproporcionalidad del impuesto directo pagado por las clases pobres<sup>6</sup>. En la exposición de motivos de esta Ley se planteaba que no era justo, equitativo, ni moral que los gastos del Estado fueran cubiertos por los contribuyentes de menos ingresos, ya que la justicia tributaria exige que cada uno haga sacrificios en proporción a sus ingresos, ya que son los que más tienen, los que más ocupan los servicios de utilidad pública, lo cual motivó la reforma tributaria.

#### **1.7.2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1916.**

El 19 de Junio de 1916 se decreta una nueva “Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>7</sup>”, iniciando su aplicatoriedad el 1 de Enero de 1917, en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones. El cambio más representativo que presento esta ley en relación a la anterior es respecto al pago de impuesto de una sociedad, en la ley anterior el responsable del pago del impuesto sobre la renta de una persona jurídica era la sociedad, quedando exentos del este impuesto los socios de esta, en esta desde el 1 de enero del 1917 quienes estaban obligados a pagar el dicho impuesto eran cada uno de los socios que percibían utilidades. “Este cambio tubo su incidencia porque el socio no pagaba el Impuesto, únicamente sobre las utilidades que recibía de alguna sociedad sino que se veía obligado a sumar esas utilidades a los ingresos provenientes de otras fuentes, por lo que dada la Progresividad de la tabla tenía que pagar más en concepto de Impuesto sobre Renta personal”<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup>Ibídem p.27.

<sup>7</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L, del 19 de junio de 1916, D.O 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916

<sup>8</sup> GARCIA CABRERA, Cecilia Alejandra, Óp. cit, p.29.



### **1.7.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1951.**

Con esta Ley se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación en ella se hace una aparente diferencia entre personas naturales y jurídicas, cada cual teniendo una tabla impositiva diferente. Se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios; lo cual está contenido en el Título III de la mencionada Ley.

Para efectos de imposición sobre la Renta la ley no distinguía entre sociedades nacionales o extranjeras, pero si distinguía entre domiciliadas y no domiciliadas. Las personas domiciliadas tributaban de acuerdo con la tabla cuyo porcentaje máximo era del 15% y en cambio las no domiciliadas en el país debían tributar el 20% sobre la Renta Imponible en El Salvador.

Con el objetivo de una mejor redistribución del ingreso surgió un Decreto en el que se reformó radicalmente la LISR de 1951, tratando de aumentar los ingresos fiscales y gravar intensamente las rentas procedentes del capital y no las procedentes del trabajo<sup>9</sup>.

### **1.7.2.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963.**

En Diciembre de 1963<sup>10</sup> se emite una nueva Ley sobre el impuesto de la Renta, con la que se perseguían objetivos tales como:

a) Corregir las injusticias y ambigüedades contenidas en la reforma de 1961 de la Ley de Renta de 1951, especialmente en lo referente a la imposición de las sociedades anónimas.

---

<sup>9</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 300, S.D.O, S.T, del 18 de Septiembre de 1961.

<sup>10</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 472, S.D.O, S.T, del 19 de Diciembre de 1963.

- b) Obtener incremento en los ingresos fiscales.
  
- c) Exigir más a quienes tenían más, castigar la evasión y redistribuir la Renta Nacional, alentar la inversión y el ahorro.
  
- d) Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto, tal como las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales del país.

Con esta ley se cambió la forma de gravar las sociedades. Innovó en cuanto que estableció la imposición de ganancia de capital e ingreso del exterior, aumentó las tasas impositivas aplicables a extranjeros y a sus sociedades, eliminó o redujo ciertas exenciones y preferencias e incrementó las deducciones autorizadas por depreciación y pérdida.

En el año de 1978<sup>11</sup> se creó una reforma a la ley con la que se disminuyó sustancialmente la tasa impositiva de las personas jurídicas no domiciliadas del 38% al 20%, con la esperanza de que al poder obtener una mayor ganancia se daría un mayor estímulo para que el capital extranjero se radicara en el país y evitar la repatriación del existente, esta reforma no generó los efectos deseados debido a los factores externos.

#### **1.7.2.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente.**

Que la actual Ley de Impuesto sobre la Renta, no obstante haber experimentado reformas sustanciales en su estructura, no se adecua a las condiciones económicas y sociales del país y además sus distorsiones manifiestas no permiten el crecimiento sostenido en la base del impuesto en términos de cobertura de contribuyentes, por lo que es necesaria la emisión

---

<sup>11</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 46, S.D.O, S.T, del 12 de Septiembre de 1978.

de un nuevo ordenamiento legal sobre la materia, que recoja las corrientes modernas sobre tributación directa; en 1991 una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>12</sup>, que procuró ampliar la base impositiva reduciendo las exenciones.

En 1999 se aprueban una serie de reformas, que se proponen tres grandes objetivos:

a) Ampliar la base tributaria.

Se incorpora al Art. 66, la retención relacionada a artes u oficios que no requieran grados académicos.

Se incorpora el Art. 66-A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación de los Juicios Ejecutivos.

b) Eliminar la Elusión Fiscal.<sup>13</sup>

Se adiciona el inciso final del Art. 6, en el cual señala la obligación para las entidades de Utilidad Pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida.

c) Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos.

Se modifica el Art. 58, en cuanto faculta a la DGII para designar agentes de retención.

Amplía el plazo para remitir la nómina de empleados a quienes se retuvo, contemplado en el Art. 95.

Esta Ley, elevó el mínimo exento a veintidós mil colones y redujo el número de tramos y tasas marginales de 7 a 3, para las personas naturales. Las tasas marginales fueron reducidas nuevamente, esta vez para todos los

---

<sup>12</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L.134, S.D.O, S.T, del 18 de Diciembre de 1991.

<sup>13</sup> Elusión Fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales.

tramos de ingreso, a excepción del primero, cuya tasa no fue alterada, sin embargo, la tasa marginal máxima se redujo de 50% a 30%, la que significa que la reforma, redujo las tasas efectivas, beneficiando sobre todo a los contribuyentes con ingresos más altos. La nueva Ley estipula que la tasa efectiva máxima no podrá ser superior al 25% de la renta imponible en ningún caso (art. 37-20).

Esta disposición elimina la progresividad del impuesto para las rentas imponibles superiores a sesenta mil colones anuales.

A la vez la llamada doble tributación que contenían las leyes anteriores desestimulaba la formación de sociedades en general, es establecimiento de una tasas impositiva única, tan desproporcionada, desestimulaba la formación de pequeñas y medianas sociedades, esto, porque es muy poco probable que la eliminación de la llamada doble tributación compense el incremento en la tasa de impuesto a personas jurídicas para este tipo de sociedades.

Con esta ley, una sociedad con una tasa imponible anual de sesenta mil colones, por ejemplo, paga una tasa similar a la correspondiente a una persona natural con una renta imponible hasta diez veces mayor. Esto está totalmente opuesto a la equidad horizontal y vertical del impuesto.

Una forma en que estas sociedades pueden evitar semejantes desproporciones es cargando buena parte de sus ganancias a la cuenta de salarios de los propietarios, lo cual no es sino una modalidad, formalmente de evasión<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup>POZAS HENRIQUEZ, Nelly Edith, *El Impuesto sobre la Renta Historia-Hecho Generador Procedimiento*, Tesis de Grado, Universidad Centroamericana "José Simeón Canas", San Salvador, El Salvador, Centro America, 1993.

### 1.7.2.6 Reformas al Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En el tema que nos compete el cual es la Fuentes de la Renta o Hecho Generador cuya regulación está en el art. 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se han presentado dos importantes reformas, la primera en el año de 1993<sup>15</sup>, en esta se tiene como punto de central la interpretación auténtica<sup>16</sup> de dicho artículo en su literal a) “art. 2 Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;”, el legislador aclara que los gastos de representación que se otorgan a algunos funcionarios tienen como objeto cubrir erogaciones ordinarias o extraordinarias exigidas por el cargo que obtente el respectivo funcionario, que aunque la Ley del Impuesto sobre la Renta declare exento de tal impuesto a los funcionarios del servicio exterior lo cual es contradictorio, porque eso le daría un tratamiento impositivo como si formaran parte de un salario, que para

---

<sup>15</sup> REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 629, del 25 agosto de 1993, D.O. N° 179, TOMO 320, del 27 de septiembre de 1993.

<sup>16</sup>PEÑATE PERLA, Rafael Alberto y otros, *La Hermenéutica Jurídica: Tipos, Métodos, Aplicaciones*, tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1976, SP.

Peñate dice: Interpretación Auténtica. La autenticidad de este tipo de interpretación radica en que si existe algún órgano con suficiente autoridad para dar fe del verdadero sentido de una disposición legal, es el órgano que la creó, el órgano estatal encargado de la elaboración de las leyes.

Ahora, el medio por el cual el órgano legislativo realiza este tipo de interpretación lo constituyen nuevas leyes o decretos posteriores. Esta especie de interpretación puede revestir dos formas: Interpretación auténtica Pura y No Pura; se esta en el primer caso cuando las personas que constituían el cuerpo colegiado que creó la ley, son las mismas que integran el mismo cuerpo que interpreta; y en el segundo caso, cuando no son las mismas personas, aunque el órgano sea el mismo”.

dejar claro que los gastos de representación no constituyen ni remuneración ni compensación por servicios personales, estos no están incluidos en la renta gravada del impuesto sobre la renta, por esas razones los gastos de representación que gozan algunos funcionarios públicos, no constituyen remuneración ni compensación por servicios personales y por consiguiente están excluidos de esa disposición.

b) La segunda reforma al artículo anterior mente mencionad se da en el año de 2004<sup>17</sup>, en el literal d):

“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 AQUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 195 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.<sup>18</sup>

EN EL CASO DE PASIVOS NO DOCUMENTADOS Y PROVISIONES DE PASIVOS EN EXCESO, LA RENTA OBTENIDA SE IMPUTARÁ EN EL PERIODO O EJERCICIO DE IMPOSICIÓN RESPECTIVO.”

Reforma necesaria ya que desde la publicación de la Ley, los negocios Jurídicos a nivel nacional e internacional han evolucionado, quedando la ley

---

<sup>17</sup>REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 496, del 28 de octubre de 2004; D.O. N° 231, T. 365, del 10 de diciembre de 2004.

<sup>18</sup>El objeto de estas disposiciones es simple y sencillamente detectar la existencias de posibles evasiones fiscales, via indicial; para el caso, detectar el devengo de una renta no declarada en forma por medio de un incremento en el patrimonio del sujeto pasivo que no se encuentra debidamente justificado.

desactualizada para el control de los mismos, las reformas de la Ley del Impuesto sobre la Renta en este artículo son necesarias para que posibilite el control de estas de estas nuevas formas de hacer negocio, como por ejemplo los Pasivos, no documentados o Provisiones de Pasivos en exceso, la carencia regulatoria de estas venía siendo una modalidad para reducir la participación impositiva.

## CAPITULO II

### GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 2. DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

##### 2.1 Concepto de Impuesto Sobre la Renta

###### 2.1.1 Concepto de Renta

Todo ingreso que una persona física o jurídica percibe y que puede consumir sin disminuir su patrimonio. Diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención, se utiliza con frecuencia de forma impropia para hacer referencia a los ingresos obtenidos, en conceptos sueldos y alquileres, rendimientos del capital etcétera, sin deducir los gastos de su obtención comportada<sup>19</sup>.

La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable, Teoría de la "renta-incremento patrimonial". Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio.

Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, Como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup>GRAN ENCICLOPEDIA DE ECONOMIA, *Renta*, en <http://www.economia48.com/spa/d/renta/renta.htm>, sitio visitado el 8 de junio del 2014. Cantidad de dinero u otro beneficio que produce regularmente en un bien.

<sup>20</sup>VILLEGAS, Hector B, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7º Edición, DePalma, Buenos Aires, 2001, p. 533,534.



### **2.1.2 Concepto de Impuesto.**

Los Impuestos son las prestaciones generalmente en dinero que el estado fija en forma unilateral y con carácter obligatorio a todos aquellos sujetos pasivos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Un impuesto es un tributo que se paga a las Administraciones Públicas y al Estado para soportar los gastos públicos. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas, como a personas jurídicas.<sup>21</sup>

### **2.1.3 Definición de Impuesto sobre la Renta.**

El Impuesto Sobre la Renta grava la renta, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital. También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal; en fin el impuesto sobre la renta, Grava la renta, la ganancia. Este es un Impuestos Personales ya que se toma en cuenta las condiciones de las personales de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial.

Debe recordarse que se trata de un impuesto nacional de tipo directo, que grava la renta, consistente en toda ganancia o incremento de patrimonio, producido por una inversión o la rentabilidad de un capital, por el trabajo bajo relación de dependencia o el ejercicio libre de la profesión, y en general, los

---

<sup>21</sup>BLOG E-CONOMIC, contabilidad en línea, Definición de Impuesto, disponible en <http://www.e-conomic.es/programa/glosario/definicion-impuesto> sitio consultado el 2 de octubre del 2014. Impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por derecho público.

enriquecimientos derivados de la realización de cualquier actividad económica o de la obtención de un privilegio. Así pues, el hecho imponible generador de la obligación tributaria es la obtención de enriquecimientos netos, anuales y disponibles.

## **2.2 El Hecho Generador del Impuesto sobre la Renta**

Como sostienen los profesores Jarach y Sáinz de Bujanda, el hecho generador merece descomponerlo en sus múltiples aspectos, razón por la cual se desarrolla en este apartado cada una de los aspectos, características y elementos del hecho generador. El Hecho Generador<sup>22</sup> es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria como lo dice el art. 58 Código Tributario.

### **2.2.1 La Relación Jurídica Tributaria**

La relación jurídica tributaria, ha sido definida como el "vínculo jurídico" obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el particular como sujeto pasivo, que está obligado a la prestación<sup>23</sup> pero al aplicar dicha definición a la realidad, habrá que aclarar el anterior concepto según el Régimen General de Exenciones, no solo los particulares son sujetos

---

<sup>22</sup>El hecho generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer. El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado. Se debe entender, además, que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica, de realizar el pago de una prestación pecuniaria.

<sup>23</sup> VILLEGAS, Hector B, *Op. Cit*, p. 213.

pasivos, sino también, lo pueden ser las entidades estatales "con capacidad contributiva"<sup>24</sup> Para Dino Jarach, que utiliza los términos del precepto Romano, de las instituciones de Gayo, dice que..."la obligación es un vínculo jurídico o sea una relación jurídica por la cual estamos obligados a pagar a alguien una cosa de acuerdo con los principios de la legislación nacional y de sus instituciones, según el derecho de civilidad"<sup>25</sup>

### **2.2.2 El Nacimiento de la Obligación Jurídica Tributaria.**

En opinión de Sáinz de Bujanda, es importante determinar el momento del nacimiento de la obligación jurídica tributaria porque "... todo el ciclo jurídico de la vida de la obligación tributaria queda legalmente organizado en torno al momento de su nacimiento"<sup>26</sup>, (y citando Vicente-Arche, agrega que)...sólo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la relación jurídica impositiva, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional<sup>27</sup>..."

A este respecto, Sáinz de Bujanda nos dice que, en la realidad, el nacimiento de la obligación tributaria y la producción del Hecho Generador, son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos, en el sentido de que se producen en el mismo instante, y además que no pueden concebirse el uno sin el otro, pero la investigación analítica requiere que el hecho Generador sea objeto de un tratamiento científico autónomo, es decir, que se le considere "en sí mismo", en su problemática específica, "...desgajándolo idealmente del razonamiento que explica el mecanismo de formación del

---

<sup>24</sup>REGIMEN GENERAL DE EXCENCIONES, D.L. N° 74, del 10 de octubre de 1978, D.O. S.N, S.N.T, del 4 de noviembre de 1978.

<sup>25</sup>JARACH, Dino, *Clases de Derecho Tributario*, S.E, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, 1970, p.15.

<sup>26</sup> Ibidem. 251 y 252.

<sup>27</sup> Ibidem, p. 20.

vínculo obligacional, ...(es decir) que la obligación nace cuando se realiza el hecho imponible<sup>28</sup>..."

Para Dino Jarach, el verdadero proceso de creación obligacional, está fundamentado en el principio *nullum tributo sine lege*, es decir que, "...no surge una pretensión de la administración al tributo y de una manera correspondiente una obligación para el particular, sin una ley en sentido material y no solo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponda la pretensión y la obligación y la medida de éstos<sup>29</sup>". Y, finalmente, como la hace ver Sergio de la Garza, estas obligaciones ex-lege, son aquellas en que la producción de la obligación resulta de la ley, pero unida ésta a la realización de un hecho que en derecho positivo le da la calidad de generador de esa obligación<sup>30</sup>.

### **2.2.3 El Hecho Jurídico y el Acto Jurídico.**

En materia tributaria la doctrina se toma en cuenta los conceptos del derecho civil, ha logrado construir toda una teoría en torno a la denominación del Hecho Generador, es decir, al presupuesto de hecho, como consecuencia un largo discernimiento y discusiones, y no de acto, por ello, se ha creído conveniente analizar, en un apartado especial, la diferencia que existe entre el Hecho y el Acto Jurídico. Según Bonnacase<sup>31</sup>, la noción de Hecho Jurídico, es susceptible de revestir un sentido general y una significación específica. En el primero sentido comprende la noción de acto jurídico...",

---

<sup>28</sup>Ibidem, p.253.

<sup>29</sup>JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Edición nueva, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p.175.

<sup>30</sup>DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*". 19ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p 451.

<sup>31</sup>GARCIA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al estudio del Derecho*, Edición 41ª, Porrúa, Mexico, 1990, p. 151.

para este autor, el hecho jurídico es un acontecimiento que nace por la actividades del hombre, o puramente material, que el derecho toma en cuenta, para hacer derivar el, una situación jurídica, que puede o no ser permanente. Según este autor, el acto jurídico, es "...una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo consiste en engendrar, con fundamento en una regla de derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente y general o, por el contrario, un efecto de derecho limitado, relativo a la formación, modificación o extinción de una relación jurídica...".

#### **2.2.4 Definiciones de Hecho Generador.**

Los distintos tratadistas han emitido sus propias definiciones de lo que se deberá entender como Hecho Generador, sin embargo, de antemano, que las definiciones a exponer parecerán muy similares, en el sentido de que los diferentes autores, cuando definen el Hecho Generador, intentan explicar detalladamente al presupuesto de hecho, que aunque con distintas palabras, prácticamente significaran lo mismo.

Villegas, define al Hecho Generador como "el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado tiempo y lugar, con respecto a una persona, da pie a que el estado pretenda un tributo<sup>32</sup>. Por su parte, Amílcar Araujo Falcao, la define como el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup>VILLEGAS, Hector B, Op. Cit., p. 242.

<sup>33</sup>ARAUJO FALCOA, Amilcar, *El Hecho Generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, S.A., pág.58.

El profesor Jarach, por su parte, lo define como, el conjunto de hechos, la situación de hecho o el conjunto de circunstancias de hecho que constituye el presupuesto legal de la obligación<sup>34</sup>, es decir que la obligación que hay que pagar impuestos no está prevista sino para aquellos que verifican el o los hechos generadores; en otros términos, no hay obligación de pagar impuestos si la ley no lo dice y si los sujetos pasivos no realizan la circunstancia de hecho prevista en la ley, ya que la obligación nace cuando los hechos generadores verdaderamente surgen a la realidad. Agrega además, que el verdadero proceso de creación obligacional es el "principio fundamental que en el moderno estado es propio de los tributos, es el principio *nullum tributo sine lege*, en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración del tributo y de una manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley en sentido material y no solo formal, no prevee el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponda la pretensión y la obligación y la medida de éstos<sup>35</sup>".

Saínez de Bujanda, que comparte, no solo el mismo término (Hecho Imponible) sino también el mismo concepto, claro está, que luego de un intenso análisis, de los pros y los contras, de esta postura. Para este autor, el "Hecho Imponible" (cómo él le llama), es el presupuesto de hecho, es decir, el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja; Agrega además, que el análisis del hecho imponible o generador, tiene una misión importante: la de completar el estudio del nacimiento de la obligación tributaria, dando sustantividad teórica al elemento fáctico que genera para explicar, desde ese punto de partida, toda la problemática de la obligación tributaria<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>JARACH, Dino, Op. Cit., pp 67 y 68.

<sup>35</sup> Ibidem, p. 175.

<sup>36</sup>SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*" Vol. IV, S.E, Madrid, 1985, p. 263.

### **2.2.5 Diferentes Denominaciones.**

Debido a que los distintos tratadistas no utilizan el mismo término de Hecho Generador, para denominar al hecho de la vida predeterminado por la ley, que al producirse, vincula al sujeto responsable de su materialización con el Estado, a pagar una suma de dinero. Las diferentes denominaciones que ha recibido este término:

El profesor Dino Jarach, le llama "Hecho Imponible", ya que para él, es la "expresión sintética que refleja el carácter unitario de las circunstancias de hecho<sup>37</sup>...", agrega además, que este término pone en relieve que se trata de un "Hecho", y además, de que ese hecho, da origen a la obligación tributaria. Este término lo acuñó en 1943, en su obra "El Hecho Imponible"; y al realizarse una autocrítica sobre el uso de este término, el profesor Sáinz de Bujanda, sometió a examen criticó las razones aducidas por el profesor Jarach, para justificar la designación de dicho término, por él adoptado (y también por el mismo Sáinz de Bujanda) y la conclusión a la que llegó fue a la de justificar la designación del término de Hecho Imponible, por tres razones:

1° Porque a su juicio, se trata de un término eficaz para entender lo que se quiere decir;

2° Porque la analogía empleada por el profesor Jarach, en cuanto al empleo del término "imponible" y el adjetivo "ble", le parece acertada, con respecto a la adoptada por el derecho penal; y,

3° Porque, el hecho imponible, desde el punto de vista de su relevancia para el nacimiento de la obligación tributaria, constituye un hecho y no un acto.

---

<sup>37</sup>JARACH, Dino, Op. Cit., p.71.

Agrega además, que" ...El hecho imponible es susceptible de imposición en el sentido de que la autoridad financiera puede exigir legalmente al sujeto pasivo la prestación que constituya el objeto de la obligación nacida del expresado hecho, por lo que no existe el peligro de que aquella expresión sea errónea..." continúa y explica que en cuanto a la facultad que tiene la autoridad financiera para exigir el impuesto, por lo de la terminación "ble", que como señalaba Jarach, indica una idea de posibilidad, y por lo tanto la susceptibilidad de ser gravado, y al respecto, Sáinz de Bujanda aclara que "... la susceptibilidad de imposición entraña... una idea de limitación de las atribuciones de la Administración en la órbita fiscal: supone que solo puede liquidarse y cobrarse las cuotas tributarias que legalmente sean exigibles por haberse producido los hechos a los que la ley atribuye el carácter de "imponibles"<sup>38</sup>.

Sáinz de Bujanda, al razonar él porque del término que adopta, y como se ha visto, es el mismo que el profesor Jarach, dice que adopta el término por dos razones esenciales: la primer, de carácter puramente teórico, ya que para el hecho "imponible" es "esencialmente una denominación acuñada para expresar, en forma más sintética...", lo que es el presupuesto de hecho; y la segunda, de "inspiración positiva", debido a que la ley tributaria de su país emplea dicho término<sup>39</sup>.

El profesor Jarach, en su curso Superior<sup>40</sup>, hace referencia a que en la literatura jurídica Alemana y Suiza le denominana "Steuer-Tatb estand", traducido de muy diversas maneras: "situación de hecho", "circunstancia de hecho", "Situación básica", etc., y según Sáinz de Bujanda, que advierte, que

---

<sup>38</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Op. Cit., pp. 277,278,279,280,281,282,283.

<sup>39</sup> Ibidem, pp. 285 y 286.

<sup>40</sup> JARACH, Dino, Op. Cit., pp. 177 y 178.



con esa palabra se refiere a una situación de hecho que no se ha producido aún en la vida real, sino que es susceptible de producirse, es decir, que sólo aparece hipotéticamente prevista y valorada por la norma jurídica, por lo que para él, más que una situación de hecho, es un "hecho presupuesto"<sup>41</sup>.

La doctrina Italiana, por su parte, optaron por el empleo de la denominación "presupposto di fatto", utilizada por Giannini; sin embargo, también es frecuente el uso del término "Fattispecie tributaria", utilizado por Ezio Vanoni ambos términos, según Sáinz de Bujanda, son empleados indistintamente, por los autores, en los últimos tres decenios<sup>42</sup>.

La literatura francesa, ha adoptado la expresión "Hecho Generador del Impuesto", cuya paternidad se le atribuye a Gastón Jeze, por la publicación de un trabajo bajo ese título; y según refiere Sáinz de Bujanda, que luego de haberse traducido dicha obra al portugués, la difusión de dicho término en los países de América del Sur, ha determinado la adopción de dicho término, de tal manera que el profesor Araujo Falcao, retoma este término, en la obra denominada así, en 1964 también el profesor Rubens Gomes de Sousa, la utiliza, en el Anteproyecto de Código tributario, aunque él mismo hacía la siguiente observación " tal vez procedería una objeción de carácter terminológico contra la expresión "Hecho Generador", en razón de que ella sugiere la idea de que es necesario y suficiente para generar la obligación, cuando se acaba de ver que él es necesario, pero no es suficiente, sin embargo, eventualmente en razón de la mayor influencia entre nosotros de la doctrina francesa y de lo familiar del idioma la expresión "Hecho Generador " ya entró en la terminología<sup>43</sup>, igual razonamiento da el profesor Aliomar

---

<sup>41</sup>SÁINZ DE BUJANDA, Op. Cit., p. 272.

<sup>42</sup>Ibidem, p. 273.

<sup>43</sup>Ibidem, pp. 273 y 275.

Baleeiro, cuando reconoce que la utilización de dicho término se debe a la difusión que en su país ha tenido el término de "Hecho Generador".

### **2.2.6 Importancia del Hecho Generador.**

Sobre este aspecto, la doctrina es unánime al considerar al Hecho Generador, como el núcleo central sobre el cual se construye la teoría jurídica de la obligación tributaria, tanto así, que los distintos autores, la consideran de suma importancia, porque sin un análisis previo y cuidadoso del Hecho Generador no sería posible, después de explicar científicamente la vida del mismo.

Se considera, que el sólo hecho de consagrar dentro de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se debe entender como Hecho Generador, es importante porque así se tiene la certeza jurídica, de cuál será el conjunto de circunstancias que den origen a la obligación tributaria, de una manera formal, y no simplemente como un reconocimiento a la existencia material del objeto del Hecho Generador; además, se vio en la doctrina, como destaca la necesidad de una definición por parte de la ley de "... cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos, las situaciones de hecho o las situaciones base, surge o nace en ese momento, la obligación de dar el tributo<sup>44</sup>.", relacionando esta circunstancia con el principio de legalidad.

Sáinz de Bujanda, citando a Vicente Arche, reconoce que sin hecho generador no puede existir una obligación tributaria, y que de acuerdo con su carácter esencial de obligación "ex-lege", "... la obligación tributaria tiene su

---

<sup>44</sup> JARACH, Dino, Op. Cit., p. 68.

base en una situación de hecho que la ley tributaria considera apta para originar el tributo, es decir, para establecer una cierta prestación,... a cargo de aquella persona respecto a la cual se haya realizado el presupuesto. De donde se desprende que el hecho imponible adquiere en la relación jurídica tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo solo se debe al presupuesto de hecho<sup>45</sup>

### **2.2.7 Análisis del Hecho Generador en la Ley de Impuesto sobre la Renta.**

Para el análisis es conveniente retomar los conceptos del profesor Sáinz de Bujanda, en el sentido de considerar que el análisis del concepto de Hecho Generador de la Ley de Impuesto sobre la Renta, irá unido al análisis de los elementos que lo constituyen, con la finalidad de dar una visión más amplia y completa de este concepto.

Hecho Generador:

Art. 1. "La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación del pago del impuesto establecido en esta Ley". <sup>46</sup>Por ser una definición, lógicamente, sintetiza a grandes rasgos la obligación tributaria, que vincula, dentro de la relación jurídica, a pagar determinado tributo. Y, precisamente, dentro de todo el cuerpo de la ley está contenido el desarrollo del referido concepto. De tal manera, que cuando habla de "La obtención de rentas..." esto lo desarrolla en el siguiente Art. 2, en la cual se explica lo que deberá

---

<sup>45</sup>SAINZ DE BUJANDA, Op. Cit., pp. 269, 270.

<sup>46</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 496, del 28 de octubre de 2004; D.O. N° 231, T. 365, del 10 de diciembre de 2004.

entenderse por Renta Obtenida, y ésta son "... todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente...",<sup>47</sup> y luego hace una enumeración, entendida como no taxativa pues emplea el término "tales como:". En el numeral a), todos los términos que se emplean, significan, prácticamente, lo mismo, es decir, un pago o un estipendio por el trabajo o servicio realizado. Cabe aclarar que, el hecho mismo, de que en el literal d) da lugar a que puedan incluirse cualquier otra clase de fuentes, da pie para considerar, que lo importante es que se obtenga una renta, más no su fuente.

Esta primera parte, coincide con los elementos a que hacen referencia Villegas, y los profesores Jarach y Sáinz de Bujanda, quienes consideran que el Hecho Generador debe contener una descripción de los hechos, en virtud de los cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace, en ese momento, la obligación de dar el tributo.

Luego, el mismo artículo, nos habla de los sujetos pasivos, los cuales están desarrollados en otro apartado, específicamente, en el Art. 5, donde se establecen cuáles son los objetivos pasivos de la obligación tributaria sustantiva, es decir, que se especifican quienes son los obligados al pago del impuesto: "... aquellos que realizan el supuesto establecido en el artículo uno de esta ley...", y posteriormente hace una enumeración de aquellos sujetos pasivos obligados a pagar el impuesto. Esta segunda parte, corresponde al segundo de los elementos que consideran tanto el profesor Jarach como Villegas, cuando hablan de que uno de los componentes del Hecho Generador, es la determinación de los sujetos que resultan obligados al pago

---

<sup>47</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 496, del 28 de octubre de 2004; D.O. N° 231, T. 365, del 10 de diciembre de 2004.

del impuesto. Denominado por el profesor Jarach, y también por Sáinz de Bujanda, aspecto subjetivo, el cual consiste, en la determinación de los sujetos pasivos y activos, que están relacionados con las circunstancias definidas por la ley.

Finalmente, el artículo primero, habla de que la obtención de la renta, por los sujetos pasivos han de realizarse en "...el ejercicio o períodos de imposición de que se trate...", el cual se refiere a la determinación de la renta obtenida, específicamente en el Art. 13, en el cual se explica cómo se computará la renta obtenida.<sup>48</sup>

Con respecto al quinto elemento, que establece que en el Hecho Generador se debe expresar en suma finita o bien en un porcentaje aplicable a la base imponible, que representa el "quantum" de la obligación tributaria; esto se desarrolla en el capítulo III, que habla de la determinación de la renta obtenida.

Para Villegas, esta última parte del Art. 1, concuerda con los dos últimos elementos que él estima como "indispensables" dentro del Hecho Generador; el tercer elemento, establece que se debe estipular el momento en que debe configurar o tenerse por configurada la realización del Hecho Generador, es decir, que debe iniciar el momento exacto en que se configura el mismo, cuestión que se establece en el Art. 13 literal c), que dice que "... la renta se

---

<sup>48</sup>Esta última parte, está en concordancia con los tres últimos elementos, a que hace referencia el profesor Jarach que, como vimos, anteriormente, establecen que: el tercer elemento, dice que se deben adoptar parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; postura que se establece en el Art. 13, de la referida ley, que establece cuáles serán los ejercicios de imposición, para los efectos del cálculo del impuesto.

Además el cuarto elemento, referido a la delimitación en el tiempo y espacio, también está incluido en esta parte del artículo en mención, ya que en el art. 13, específicamente, en los literales a) y c) se establecen los períodos en que se computará la renta obtenida.

presume obtenida a la medianoche del día que termine el ejercicio o periodo de imposición correspondiente...". Además, esto también lo establece el cuarto y último elemento, que establece, que el Hecho Generador, debe decir el lugar dónde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del Hecho Generador. Sobre esta última parte del Art. 1, el profesor Sáinz de Bujanda, lo establece dentro del primer elemento, es decir, dentro del elemento objetivo, y más específicamente, dentro del aspecto especial, temporal y cuantitativo, coincidiendo básicamente en las posturas y razonamiento de los autores que se han planteado anteriormente.

### **2.3 Objeto del Impuesto sobre la Renta**

El autor mexicano Ernesto Flores Zavala, dice que el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal<sup>49</sup> Wagner, también, expresa el objeto del impuesto que la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del mismo. Busca gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes naturales o jurídicos. Es decir, que el objeto del impuesto son las circunstancias que dan origen al crédito fiscal. En otras palabras, son los hechos imponible que la ley de la materia señala. Esto quiere decir que la transmisión hereditaria es el objeto del impuesto sobre sucesiones, la donación es el objeto del impuesto de donaciones y que la percepción de utilidades, la percepción de rentas es el objeto de impuestos sobre la renta. De esto se deduce que el objeto del impuesto es algo único dentro del Derecho Tributario.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup>FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, 7ª. Edición, S.E, México 1965. pp. 99,100. "Fleiner, sostiene: que el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo Citado en la obra anterior y tomado del derecho administrativo".

<sup>50</sup> En la doctrina los autores al tratar este tema, coinciden al estar de acuerdo en lo que sea el criterio para establecer lo que constituye el objeto de impuesto.

Se debe tener en cuenta que también se dice que, el objeto de impuesto es la materia misma a que está ligado este, así al hablar del impuesto sobre la renta se manifiesta que el objeto es la renta, es la masa, la cantidad, la cosa o la suma de ingreso en que recae el impuesto o soporta el gravamen. No se sostiene que el objeto del impuesto es la percepción de utilidades, sino la utilidad misma. O sea, que todas las especies de ingresos se agrupan en lo que genéricamente se llama renta.

La actual ley sigue el criterio que no solo se grava la Renta obtenida en el territorio que prevengan de bienes o actividades realizadas en él, sino también los ingresos provenientes de actividades realizadas fuera del país por las personas naturales, conocidas como Renta Mundial. Para el caso los bienes situados fuera del territorio, sería difícil la aplicación de la ley e ineficaz, por razones de soberanía y de control fiscal, gravar sus productos, aunque sus propietarios residieran en el país.

Sin querer entrar minuciosamente en el estudio de la actual Ley de Impuesto Sobre la Renta, se recalca que el objeto del impuesto está contemplado en los artículos 5º y 6º de dicha los cuales son:

- a) Los créditos se consideran situados en el domicilio del deudor.
- b) la propiedad industrial, la intelectual y los demás derechos análogos y de naturaleza económica que autoricen el ejercicio de ciertas actividades acordadas códigos la ley, se consideran situadas donde se hayan registrado oficialmente.
- c) Las concesiones se reputan situadas donde se hayan obtenido legalmente.

La ley no especifica claramente acerca de las rentas obtenidas fuera del territorio. En el artículo 1º dice: que el sujeto del impuesto son los

domiciliados que obtengan rentas dentro o fuera del territorio. El artículo 5º de la ley no toma las rentas percibidas en el exterior como objeto del impuesto. Este vacío se subsanó con el artículo 1º del reglamento, que pretendiendo tratar lo sujetos se refiere al objeto, pero con el hecho contradictorio adicional, que al querer reglamentar este el caso que nos ocupa rebasa los límites del contenido de la ley, porque se refiere, no solo a las rentas percibidas en el exterior como objeto de Impuesto, sino al cálculo de la Renta Mundial a que se había referido. El artículo 5º, introduce en sus literales a), b) y c) la regulación de la situación de los créditos, la de la propiedad industrial, intelectual y demás derechos análogos y la de las concesiones, a diferencia de las leyes anteriores que se prestaban a la aplicación en criterios arbitrarios, por falta de la aclaración que en la ley se hace, en cuanto a la percepción del impuesto en los casos que se contemplan.

Al ver lo referente al objeto del impuesto, en parte, desde la doctrina y en parte, desde el ángulo de la actual Ley de Impuesto Sobre la Renta, el artículo 6º de la Ley en relación con el artículo 4º del Reglamento, señalan el procedimiento para calcular que proporción de las rentas obtenidas de actividades realizadas parcialmente en el país, debe considerarse como percibida en el país.

#### **2.4 Sujetos que intervienen en el Impuesto sobre la Renta**

En doctrina los diferentes autores y las diferentes legislaciones están de acuerdo que en esa relación jurídica tributaria intervienen dos partes, pero hay discrepancia en cuanto a que esta clasificación no sobre hace en base a la relación mencionada, en este sentido, en Italia, se dice que la clasificación de los sujetos, se hace en relación con la potestad tributaria, en la legislación



española.<sup>51</sup> A primera vista pareciera ser un problema que solo presenta diferencias terminológicas; pero si se examina este punto se verá, que si así fuera no tendría mayor importancia al hacer esta consideración.

Refiriéndose a la legislación italiana, Berliri, define la potestad tributaria “como el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las que nacen o pueden nacer a cargo de determinados individuos o determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario<sup>52</sup>

Por otra parte, Arche domingo, catedrático adjunto de hacienda pública y derecho fiscal en la facultad de derecho de Madrid, dice: “por el contrario, cuando se alude al poder tributario y, en términos más generales, al poder financiero, en otros sectores doctrinales, se da el mismo un concepto menos amplio del que se acaba de ver.

Se considera efectivamente, que el poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación en el terreno financiero del poder legislativo, con lo cual se reconoce dicho poder al ente o entes que, en virtud de la constitución de la República de el salvador, donde están facultados para establecer tributos “y agrega: “en función de la titularidad de poder tributario, hay entes públicos que se encuentran dotados del mismo y otros que carecen de él, son las normas constitucional es las que otorgan dicha titularidad<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup>BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, Madrid. 1964. p. 168.

<sup>53</sup> ARCHE, Domingo, *Estudio preliminar y notas al libro: Principios de derecho tributario de Antonio Berliri*, S.E, Madrid, 1964, p. 177 y 178

### 2.4.1 Clasificación de los Sujetos.

El autor italiano Antonio Beliri dice que en la clasificación que se hace en relación con la potestad tributaria, aparecen sustancialmente, tres categorías de sujetos.

- a) Sujeto activo: los que, siendo titulares de la potestad tributaria, se presentan en una posición de supremacía frente a aquellos que están sujetos a dicha potestad”.
- b) Sujeto pasivo: los que, al contrario, estando sujetos a esa potestad, se sitúan en una posición de inferioridad con respecto a los sujetos activos y a sus derechos habientes”.
- c) aquellos que se sitúan entre los sujetos activos y los pasivos, mientras ostentan derechos y poderes frente a los sujetos pasivos, están, contra posición, y con respecto a los sujetos activos, sometidos a algunas obligaciones y sujetos a determinadas potestades;.<sup>54</sup>

Así en otras palabras, podría decirse que en la relación jurídica tributaria intervienen las siguientes figuras.

- a) sujeto activo<sup>55</sup>: es el que tiene el derecho para cobrar los impuestos.
- b) Sujetos pasivos<sup>56</sup>: es la persona directa y ente obligado a ley pago del impuesto es la persona natural o jurídica que tiene la obligación directa de pagar los impuestos.

---

<sup>54</sup> Desde un primer momento Berliri hace su clasificación y deja a un lado distinciones entre personas que intervienen en la relación jurídica tributario y aquellas que lo hacen por obligaciones derivadas de tal relación. Es indudable que los sujetos activos y pasivos tienen obligaciones derivadas de la relación; pero también es evidente, que los terceros intervienen en tal relación; no como lo hacen los sujetos que son los elementos necesarios para que ella exista, sino como derivados de las obligaciones que ella general.

<sup>55</sup> Es el Estado, ente público acreedor del tributo, regulado en el Art. 19 Código Tributario.

c) el pagador del impuesto es el que en realidad paga los impuestos por diversas causas a que se hallen sometidos los mismos.

d) terceros: son los que intervienen en la relación jurídica tributaria sin ser sujeto activo o pasivo.

#### **2.4.2 Sujeto Activo.**

Este sujeto es el que tiene el derecho para cobrar los impuestos; En el tratamiento a dicho sujeto deberá tenerse en cuenta que la doctrina y legislaciones de los diferentes países hacen de las diversas consideraciones, las cuales tienen como resultado el tratar a dicho sujeto de distinta forma y de clasificarle de diversas maneras. Ente público titular de las potestades administrativas para la gestión y exigencia del tributo, con independencia de que ostente o no el poder normativo, y con independencia de que haga suya o no la recaudación.

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (acreedor tributario). Los impuestos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la “potestad tributaria del Estado”, principalmente con el objetivo de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado “Capacidad Contributiva”, sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de la libertad. Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas

---

<sup>56</sup> El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona denominada Contribuyente o Responsable (persona natural o jurídica. nacional o extranjera) que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal formal o sustantiva.

tienen que pagar para financiar al estado. En pocas palabras: sin los impuestos el estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc. En ocasiones, en la base del establecimiento del impuesto se encuentran otras causas, como disuadir la compra de determinado producto (por ejemplo, tabaco) o fomentar o desalentar determinadas actividades económicas.<sup>57</sup>

Se habla de las consideraciones generales al respecto son aquellas que dicen que el sujeto activo en el desempeño de sus derechos tiene límites y los otros que dicen que sus facultades se encuentran limitadas. Estas últimas, agregan que tales límites los establece la ley. En cuanto al derecho comparado; una de las legislaciones que sigue el primer criterio es la italiana cuando se refiere al estado y dice que al ser el poder legislativo al que le corresponde el derecho de dar la norma que crea el impuesto, su poder es teóricamente ilimitado desde el punto de vista jurídico.

Otras legislaciones como la española, la mexicana y la salvadoreña, le reconoce un límite: el que es establecido por la ley y consignado en una constitución (principio de legalidad), sin embargo, vale la pena mencionar, que el autor y catedrático español Arche Domingo, quien cita en su exposición a Sainz de Bujanda expresa: “en el terreno de los principios, tanto, y en el estricto campo jurídico, no es objetable la tesis que proclama la ausencia de límites al ejercicio del poder tributario del estado.

---

<sup>57</sup>De esta manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que están en el hecho imponible. La reglamentación de los impuestos se denomina sistema fiscal o fiscalidad.

Los que se denominan límites internos, de rango constitucional, no son, por lo general, tales límites internos. El principio de legalidad tributaria, más que ser un límite pertenece a la esencia del poder tributario, que se desarrolla a través de la ley, y, por lo tanto, es previo a cualquier consideración sobre límites, no se concibe en el moderno estado de derecho el ejercicio del orden tributario al margen de la ley; de límites constitucionales solo puede hablarse propiamente cuando la constitución prohíbe de forma expresa la imposición de determinados gravámenes o cuando con referencia a entes impositivos subordinados al estado "... pero no puede hablarse de límites, en cambio, cuando la constitución formula los que se denominan principios constitucionales de justicia tributaria, que no son sino eso, principios, insertos en la carta constitucional para orientar al legislador, y entre los cuales destaca el de igualdad que en su moderna estructuración se concibe como una imposición adecuada a la capacidad contributiva de los sujetos gravados.<sup>58</sup>

Límites, los cuales, y en esto se hace hincapié, obedecen a razones económicas, políticas, etc., pero no jurídicas. Se debe hacer una aclaración más en el sentido de que el estado y el municipio a efecto de recaudar<sup>59</sup> los impuestos tienen diferentes facultades, él puede por sí mismo establecer impuestos fiscales y es el titular del derecho para cobrarlos; mientras que el municipio no puede establecer contribuciones y es la asamblea quien lo hace, ya que está restringida su facultad a la liquidación y cobro de los llamados impuestos municipales. Con esto se deja en cuenta el titular de los

---

<sup>58</sup>Se debe dejar claro, que estos razonamientos son teóricos y se refieren a límites de carácter jurídicos; pero si vemos el derecho tributario positivo, se percata que el estado ejerce su poder tributario dentro de determinados.

<sup>59</sup>Acción de recaudar y también como cantidad recaudada, recaudación, cobranza, precaución, cuidado, documento justificante de una cuenta o crédito, gasto, caución.

impuestos del estado y no el poder ejecutivo como algunos autores pretenden, ya que la atribución de recaudar el impuesto compete al estado que la realiza a través del poder legislativo y ejecutivo.

### **2.4.3 Sujeto Pasivo**

Se debe entender, desde un primer momento, que el sujeto pasivo, es la persona obligada directamente al pago del impuesto. Ernesto flores Zavala, establece que es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, en cambio, Sainz de Bujanda, manifiesta que son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que consiguientemente se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación”.

Se dice que estos sujetos en principio son todas las personas que se encuentran en el territorio nacional, como puede apreciarse es una categoría muy amplia, a la par que diversa, sin embargo, esto no debe resultar absoluto, puesto que en diferentes legislaciones se aplica a nacionales residentes en el extranjero.<sup>60</sup>

El autor mexicano, Ernesto flores Zavala, al interpretar el artículo 20 del código fiscal de la federación dice: “de acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto al individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De esto resultan varios

---

<sup>60</sup> En la legislación italiana, al decir de Berliri, los sujetos pasivos son no solo los deudores tributarios, sino todas aquellas personas obligadas frente al sujeto activo a realizar alguna prestación. Esto quiere indicar que dicho autor considera que los sujetos pasivos antes enumerados, antes de ser sujetos de la relación tributaria, habían sido de la potestad tributaria, solo que lo que sucedía era que a nada estaban obligados puesto que el derecho subjetivo del crédito no había nacido o el poder o poderes del ente público no podían realizarse.

problemas, como si a la par de los obligados como sujetos pasivos aparecen otras personas obligadas. El mismo autor mexicano sostiene: “pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación del pago en substitución o conjuntamente con aquel como sucede en los casos de responsabilidad directa por sucesión, sustituta, solidaria y objetiva.”<sup>61</sup>

En varios sistemas tributarios, incluso en él se adopte la clasificación de que a los sujetos pasivos propiamente dichos, se les asimile otros obligados, tales como el sustituto y el responsable: ejemplo. 1º herederos, ejemplo. 2º. Representante legal del menor.

Así la ley, al transcribir los artículos pertinentes, asimila a estas dos clases de obligados a los sujetos pasivos y aún más los considera como personas naturales, excepto a las sucesiones no domiciliadas que se rigen por el artículo 41, lo cual no debería ser así. Los sujetos pasivos en la ley se refieren a personas naturales y jurídicas.<sup>62</sup> En doctrina y en varias legislaciones, incluyendo la salvadoreña se asimila a los sujetos pasivos otros obligados.<sup>63</sup>

En doctrina se le ha justificado esto al decirse que depende de qué clase de sistema de atribución o reconocimiento de la personalidad jurídica se adopte; además en derecho tributario el status jurídico es diferente y como se ve las sucesiones y los fideicomisos han sido asimilados a las personas naturales.

---

<sup>61</sup> Si se habla concretamente de sistemas tributarios, se ve nuevo la diferencia de que hablábamos anteriormente al tratar los sujetos activos, de que el sistema italiano, a diferencia del mexicano y del Salvadoreño, se basa en la potestad ilimitada del poder legislativo y no limitada que establece una constitución, ello repercute al igual en este tema.

<sup>62</sup> ESCALON VALDES, José Eduardo, Las personas Jurídicas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Régimen Especial sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1970. p145 “Es un sujeto de derechos y obligaciones que existe pero no como individuo, sino como institución y que es creada por una o más personas físicas para cumplir un objetivo social que puede ser con o sin ánimo de lucro.

En otras palabras, una persona jurídica es todo ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y que no sea una persona física.”

Sin embargo, no cabe admitirse el reconocimiento implícito por el simple hecho de que una ley de esta naturaleza considere sujeto pasivo de un impuesto a una organización o conjunto de personas, como sucedería en el caso de los conjuntos, pero se dice que la ley recogió esto del conjunto y no de cada uno de los miembros que lo integran.

Parece ser que en este sentido el ordenamiento positivo en cuanto a este problema se refiere, desmiente las objeciones que le hace la doctrina, no toda, pero alguna corriente de ella como la italiana; en cuanto se refiere al problema que plantea el reconocimiento de la personalidad jurídica.

Sin embargo, parece ser que la misma doctrina y derecho positivo italiano han superado esa objeción que aparece en la obra de Berliri y existe un nuevo concepto legal al respecto por d. p. del 29 de enero de 1958 n. 6545 que establece en su artículo 8, párrafo 1, lo siguiente: “sujetos pasivos de la relación tributaria son las personas físicas y jurídicas, las sociedades y asociaciones. Además, son sujetos pasivos las demás organizaciones de personas o bienes carentes de personalidad jurídica y no perteneciente a sujetos sometidos a imposición con arreglo al balance frente a las cuales el presupuesto del impuesto se realiza de manera unitaria y autónoma. Se concluye, que la ley salvadoreña se encuentra correcta en ese sentido.

Otro aspecto que aparece es el determinar: en qué momento el sujeto pasivo es deudor del impuesto, el punto más importante es el de considerar en que momento un sujeto pasivo cualquiera de los consignados en la ley de impuesto o más concretamente en la ley de impuesto sobre la renta está obligado al pago del crédito fiscal. De ello anteriormente se vio que un sujeto pasivo aparece como obligado desde que se produce una situación que con



la prevista por la ley, como la que da origen al crédito fiscal. Es decir, al coincidir esa situación o hecho generador con la prevista en la ley<sup>64</sup>.

Otro sujeto pasivo que considera la doctrina y que aparece en la LISR, son las personas jurídicas, considerando a estas como, las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representadas judicial y extrajudicialmente<sup>65</sup>. La LISR hace referencia a personas jurídicas naciones o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que el impuesto recae sobre las rentas obtenidas en él y no hace referencia a las obtenidas por los domiciliados fuera de él.

Parece que tal tratamiento, diferente al de las personas naturales, obedece a que se creen personas jurídicas en el país que ayudan al desarrollo económico del mismo<sup>66</sup>.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras y los fideicomisos no domiciliados en el salvador, solo pagarán el impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional. <sup>67</sup>

---

<sup>64</sup>Autores, como Gómez de Sousa, dice “que este momento corresponde a la segunda fase de las tres que el enumera y que se refiere a la fase del derecho objetivo en la cual la obligación se hace concreta, la coincidencia de la situación que se realiza y que corresponde al hecho generador previsto por la ley, el que determina el momento desde el cual el sujeto pasivo es el deudor del crédito fiscal, porque desde ese momento nace automáticamente la obligación para el sujeto de que se trate”; Así pues, en la ley del impuesto sobre la renta Salvadoreña aparecen como sujetos pasivos las personas naturales, que son según el artículo 52 c.c. inciso 1º “todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, estirpe, sexo o condición” y los asimilados a ellos en su tratamiento: las sucesiones, fideicomisos y conjuntos artísticos: estos últimos son innovación en la presente ley, que al mismo tiempo suprimió las comunidades que aparecían en la anterior ley de impuesto sobre la renta. (1951).

<sup>65</sup>CODIGO CIVIL, art. 52, inc. 2.

<sup>66</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Op. Cit, Artículo 1º. “Las personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el salvador, así como las sucesiones y los fideicomisos, domiciliados en el país, pagaran sobre el total de sus rentas obtenidas dentro o fuera del territorio nacional un impuesto de acuerdo con las disposiciones de la ley” “la sucesión se considera sujeto de impuesto desde su apertura hasta la fecha en que es aceptada la herencia”.

Haciendo una distribución importante entre la figura sujeto pasivo que es deudor del impuesto y el pagador del mismo, se determina que la figura del pagador del impuesto no se encuentra tratada en el texto de la ley, aunque el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el impuesto; la razón es que el pagador no interesa para la relación jurídica tributaria por lo que tal figura no aparece en el texto de la ley, hay legislaciones que si lo establecen.

El pagador del impuesto es aquel que por diversos fenómenos a que se encuentra sometido el impuesto repercusión paga el gravamen al serle trasladado, porque es su economía la que resulta afectada. Caso de los impuestos indirectos, esta figura del pagador de impuesto es económica.<sup>68</sup> Paga el gravamen porque será su economía la que será afectada.

#### **2.4.4 Obligaciones de los sujetos**

Los sujetos activos y los sujetos pasivos, tienen ambas obligaciones principales y secundarias.

La principal del sujeto activo, es la de cobrar el impuesto, que a la par de un derecho es también una obligación que le impone la ley; quebrantar tal obligación sería romper esos principios establecidos por ella en cuanto se estaría concediendo exención donde no corresponde es única. Las obligaciones secundarias del sujeto activo son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones, y se dividen en dos:

---

<sup>67</sup> *Ibíd*em p. 48.

<sup>68</sup> Se deja claro que los sujetos pasivos señalados en la ley de impuesto sobre la renta, son los que aparecen en casi todas las legislaciones y que están establecidos con criterio jurídico y no con criterio económico, excepto los conjuntos artísticos, culturales y deportivos.

- a) obligaciones<sup>69</sup> de hacer.
- b) obligaciones de no hacer.

Las del primer caso serían: determinar que existe el crédito fiscal, señalar las bases para liquidarlo, etc... Es decir, todas aquellas que se necesitan para la administración de un impuesto. Se caracterizan por una actividad positiva del estado. Las del segundo caso serían el no otorgar solvencia al contribuyente cuando no haya pagado el impuesto o no dar trámite a solicitudes cuando no se encuentren señaladas en la ley las circunstancias del caso, se caracterizan por la obtención de actuar por parte del sujeto activo o del órgano encargado.

#### **2.4.4.1 Obligaciones de los sujetos pasivos**

Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo se dividen en tres:

- a) obligaciones de hacer
- b) obligaciones de no hacer
- c) obligaciones de tolerar.

Las del primer caso serían: presentar sus declaraciones, presentar informes que le sean solicitados por el ente administrativo, etc., es decir, todas aquellas obligaciones del contribuyente que le señala la ley. Se caracterizan por una actividad positiva del contribuyente. Las del segundo caso serían: no atravesar los límites fronterizos sino por los lugares autorizados por la ley; no destilar bebidas alcohólicas, sino en los lugares señalados por las

---

<sup>69</sup> Es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen, Art. 16 Código Tributario.

autoridades fiscales, etc., es decir, son aquellas que consisten en abstenerse de realizar lo que la ley prohíbe. Se caracterizan por la abstención de actuar del sujeto pasivo. Las del tercer caso serían: las investigaciones periciales, la investigación de libros, etc... Es decir, aquellas que el sujeto pasivo está obligado por la ley a soportar, de parte del órgano encargado de cobrar o administrar el impuesto. Se caracteriza por un dejar hacer del sujeto pasivo y un hacer del sujeto activo o el órgano encargado.

#### **2.4.5 Capacidad de los Sujetos.**

Hay tres teorías al respecto:

- a) la que establece que la capacidad del derecho privado debe aplicarse al derecho tributario.
- b) la que sostiene que el derecho tributario debe crear sus propias normas que regulen la capacidad, es decir, una capacidad especial para el derecho tributario.
- c) la que señala que debe tomarse la capacidad del derecho privado, pero que al aplicarla al derecho tributario, este la modifica en ciertos aspectos.

En el derecho tributario, Salvadoreño como regla general, se aplica la institución de la capacidad de derechos, o sea, ser sujeto titular de derechos y obligaciones, y la capacidad de ejercicio, de obrar o querer, que es la de poder ejercitar los derechos.

##### **2.4.5.1 Capacidad de los Sujetos Pasivos**

En el derecho tributario, para ser sujeto pasivo y realizar la obligación principal se dice que sólo es necesario tener la capacidad de derechos, pero

debido a que ella, la capacidad jurídica tiene relación con el hecho generador del crédito fiscal, se hacen las siguientes distinciones:

- a) hay casos en que para que el hecho generador del crédito fiscal<sup>70</sup> se produzca es sólo necesaria la capacidad de derechos. Ejemplo. En el caso de una herencia o donación. En estos casos la calidad de sujeto pasivo y la obligación principal existiría aunque falte la capacidad de obrar.
- b) en otros casos para que se realice el hecho generador del crédito fiscal es necesaria la capacidad del o de los que en él intervienen: ejemplo: caso: compraventa. Si el sujeto pasivo es un menor incapaz no podrá darse el hecho generador del crédito fiscal. Aquí se ve que además de la capacidad de derechos, es necesaria la capacidad de obrar.

Siempre que se requiera la presencia de un sujeto pasivo su capacidad depende de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal.

Por lo que se refiera a las obligaciones secundarias, y en especial a las que tienen carácter formal procesal, es decir, las que tienen que realizar actos frente a la administración, es necesaria la capacidad de obrar, sea porque la tenga el sujeto o el representante legal, sin embargo, deben tomarse en cuenta, a las unidades económicas que al no ser sujeto activo ni pasivo, están asimiladas a ellos y por lo tanto tienen capacidad para tener derechos

---

<sup>70</sup>Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento o de accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir. Por disposición legal puede otorgarse a favor de contribuyentes como en el caso IVA.

y obligaciones que el derecho tributario les da, y reglamentar lo relativo a su comparendo y representación.<sup>71</sup>

#### **2.4.5.2 Influencia de otros factores en la capacidad**

Se pasa a ver la influencia que los diferentes factores como sexo, edad, estado civil, nacionalidad y domicilio, tienen en República tributaria.

- a) El sexo influye en la relación jurídica tributaria en el sentido de determinar quiénes pueden ser sujetos pasivos y con el objeto de conceder, en otras, desgravamientos. Como un ejemplo puede verse en la ley de vialidad, cuando declara quienes están exentos de pagar tal impuesto y desde que cantidad de capital se está obligado a hacerlo. Se refiere a las mujeres (artículo 10),
- b) la edad. También influye, casi en los mismos términos anteriores y un ejemplo se encuentra también en la ley de vialidad, en consideración similar a la anterior. Se refiere a los profesionales de cierta edad.
- c) el estado civil. Tiene relación en razón de que sea soltero o casado o según el grado de parentesco, en términos semejantes a los dos anteriores, un ejemplo típico sería la deducción adicional que aparece en la ley de impuesto sobre la renta, que podrá hacer el padre que tenga hijos.
- d) la nacionalidad está considerada como el fundamento principal que sujeta a una persona a un estado. Los nacionales de un país por el mero hecho de serlo están obligados a pagar impuestos para ayudar al estado a realizar sus fines, hay legislaciones que son mucho más amplias en esto que otras.

---

<sup>71</sup>POZAS HENRIQUEZ, Nelly Edith, El Impuesto sobre la Renta Historia-Hecho Generador Procedimiento, Tesis de Grado, Universidad Centroamericana "José Simeón Canas", San Salvador, El Salvador, Centro America, 1993.p, 96.

En el artículo 1º de la ley de impuesto sobre la renta se encuentra el tratamiento que la legislación salvadoreña da en estos casos a nacionales y extranjeros; como se ha establecido el criterio del domicilio para hacer sentir la soberanía impositiva. A los no domiciliados sean nacionales o extranjeros solo les grava las rentas obtenidas dentro o fuera del país. La anterior ley de impuesto sobre la renta solo gravaba las obtenidas en el país. El inciso 4º de este mismo artículo se refiere a los sujetos, personas jurídicas nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país y dice que solo pagará impuesto por las rentas obtenida en El Salvador, esto en términos generales sin entrar en mayores detalles.

- e) el domicilio influye también en la relación jurídica tributaria. Influye en el sentido de que al tenerlo una persona, sirve para determinar si es sujeto activo o pasivo, al igual que juega un papel importante en el campo de las notificaciones, que precisamente deben llevarse a cabo en el domicilio de la persona.

#### **2.4.6 Responsabilidades de los sujetos.**

La responsabilidad, que se produce de la relación tributaria para el sujeto pasivo, ya que es el sujeto que genera responsabilidad.

##### **2.4.6.1 Responsabilidades del sujeto pasivo**

La responsabilidad puede ser de cuatro clases:

- a) responsabilidad directa
- b) responsabilidad sustituta
- c) responsabilidad solidaria
- d) responsabilidad objetiva.

a) la responsabilidad directa es la que tiene aquella persona cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal, es decir, es la que tiene aquella persona que percibe utilidades, que obtiene ganancias, según la ley de impuesto sobre la renta, ya que tal situación es la que se considera como el hecho generador del crédito fiscal.

b) responsabilidad sustituta. Es aquella mediante la cual una persona, un tercero se sustituye al deudor principal en forma definitiva, es decir, la quita toda responsabilidad al deudor originario. Este caso no se encuentra en la ley positiva.

c) responsabilidad solidaria: consiste en que el fisco puede exigir, indistintamente, a cualquiera o cualesquiera de varias personas la totalidad de la obligación. En la legislación salvadoreña aparece el caso del inciso último del artículo 51 del reglamento, repercute a la responsabilidad solidaria del encargado de llevar la contabilidad.

d) responsabilidad objetiva: es la que nace por la tenencia de una cosa que está respondiendo de crédito fiscal. En la legislación se presenta el caso de existir ella, pero cuando se llenan ciertas condiciones, como puede apreciarse en el artículo 11 de la ley de matrícula de comercio. En otras legislaciones existe sin condiciones; es decir, se establece tal responsabilidad sin ellas.<sup>72</sup>

#### **2.4.7 Otros sujetos:**

Están así:

---

<sup>72</sup> consagrada en un ámbito de aplicación al impuesto a la renta de actividades económicas.



- a) los terceros
- b) los recaudadores de impuestos
- c) la familia
- d) el matrimonio.

Terceros: Son aquellas que sin ser sujeto activo ni sujeto pasivo, intervienen en una u otra forma en la relación jurídica. Entre ellos se puede citar a ciertas clases de particulares, los notarios<sup>73</sup>, los funcionarios públicos<sup>74</sup>, etc.

Ahora bien, se debe de dejar claro, otro punto respecto de los terceros, y es que solo tienen obligaciones secundarias, que pueden ser: de hacer, de no hacer y de tolerar. Las obligaciones principales no las tienen, porque serían, en ese caso, sujetos pasivos; Las obligaciones de ellos nacen de las relaciones que se manifiestan entre sujeto activo y tercero y sujeto pasivo y tercero<sup>75</sup>.

Por semejanza se debe señalar que las obligaciones de tolerar, que en ese caso serían las que el tercero este obligado por la ley a soportar, incluiría como en el caso del sujeto pasivo por ejemplo. La realización de investigaciones en sus libros.

Con esto, pues, se ha querido dar una breve explicación acerca de esta otra figura que interviene en la relación tributaria. Se estima sin embargo, que dentro del rubro que ahora se trata es interesante la posición que ocupan los

---

<sup>73</sup>En la legislación Salvadoreña, por ejemplo, un notario al celebrar ciertos actos notariales indica la necesidad de presentar solvencias para efectuarlas, en este caso colaboran con el fisco para ayudar a cumplir con las obligaciones fiscales.

<sup>74</sup>Los funcionarios públicos colaboran, también, en las diferentes oficinas, en la administración del impuesto, por ejemplo, la dirección general de migración no concede visas mientras no se presenten las solvencias correspondientes.

<sup>75</sup>Entre las obligaciones de hacer están aquellas que, por ejemplo, ejecuta el agente de retención cuando de las rentas que pague el contribuyente retiene la cuantía señalada por la ley y lo entera el fisco.

recaudadores de impuestos, por lo que en doctrina se les suele llamar: auxiliares de los sujetos activos.

#### **2.4.8 Auxiliares de los sujetos activos.**

Es una figura interesante<sup>76</sup>, principalmente no es ni uno ni otro, pero es de especial interés observar que en algunos sistemas tributarios, pueden serlo, además los órganos establecidos por la ley, personas extrañas a la organización administrativa del servicio recaudatorio, por ello, se ha creído de importancia, dejar establecido el sistema que adopta la legislación, mediante la transcripción de los artículos pertinentes de la LISR.

Artículo 74 inciso 1º: “el pago de impuesto computado en la declaración se hará... y deberá enterarse al colector de la oficina fiscal departamental correspondiente”... Artículo 75: “el colector de las oficinas fiscales departamentales será el funcionario encargado de la recaudación el impuesto sobre la renta. Dicho funcionario emitirá el recibo correspondiente autorizándolo con su firma y sello.

Es necesario que aclararlo siguiente: en la dirección general de tesorería existe un colector especial de los impuestos de renta y vialidad. Fuera del capital, es el administrador de renta o encargado de recaudar el impuesto. El sistema adoptado es aquel por medio del cual el ente público titular procede directamente, a través de sus órganos, a la recaudación del tributo.

Familia y matrimonio: para finalizar el tema que nos ocupa se ha de mencionar otros dos sujetos: la familia y el matrimonio. No se debe de entrar

---

<sup>76</sup>Autores como Berliri, la coloca como una categoría junto a los sujetos; el sujeto activo y pasivo.

en detalles respecto de ellos, sino que se deja establecida, someramente alguna indicación que complete este tema de los sujetos.

En la ley el legislador excluyó como sujeto de impuesto la unidad económica social de la familia; sin embargo les otorga deducciones especiales a los contribuyentes<sup>77</sup> casados.

---

<sup>77</sup> Este es el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona denominada Contribuyente o Responsable (persona natural o jurídica. nacional o extranjera) que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal formal o sustantiva.

## CAPITULO III

### PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

#### 3.1 Concepto de Principio

Un principio<sup>78</sup> es una regla que se tiene para un propósito, es una plataforma sobre la que se construyen razonamientos y se desarrollan reglas.

En Derecho son conceptos fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son “conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas”. “Los principios<sup>79</sup> generales del Derecho se consideran criterios de razón que expresan un juicio a cerca de la conducta humana a seguir en cierta situación, el sustento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano”<sup>80</sup>.

Los principios jurídicos, son concebidos como las ideas y valores que inspiran al ordenamiento jurídico, son razonamientos cumplen importantes funciones en los sistemas de derecho. Ellos orientan, señalan el camino, para el logro de los diferentes fines de justicia.

---

<sup>78</sup> los principios son ideas sintéticas, síntesis geniales que sirven a manera de matrices generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento.

<sup>79</sup>MACHICADO, Jorge, Apuntes Jurídicos en la Web, ¿Que es un principio?, Disponible en, <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/07/principio.html#sthash.ckD8K3Qr.dpuf>, no debería llamarse principio, sino fundamento, ya que un principio solo existe en las ciencias exactas (Lógica, Matemática). En ciencias sociales, como el Derecho, existe el fundamento. Pero por el amplio uso doctrinario, aun utilizaremos esta palabra: principio. El autor conceptualiza principio como “un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado .Un principio es una aspiración, es una guía, un indicador, es la orientación central de un sistema”.

<sup>80</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, México, IJ– Porrúa, 1982.

En el Derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria. “Puede entenderse que los principios constitucionales del Derecho Tributario son “criterios generales plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario... Puede sostenerse que los principios constitucionales del derecho tributario constituyen auténticos límites al ejercicio del poder de imposición del Estado.”<sup>81</sup>

### **3.2 Principio de Legalidad**

Los límites al poder tributario derivan única y de forma directa de los principios constitucionales, entre los principios recogidos en las constituciones del siglo pasado, el principio de legalidad es de fundamental importancia en materia tributaria, por sus especiales connotaciones.

El principio de legalidad tributaria es por lo general bastante conocido, no sólo por su especial importancia, sino por haber sido uno de los precursores del concepto general, juntamente con el correspondiente en materia penal, este principio análogo al que rige el Derecho Penal –si bien sus fundamentos son distintos-, llamado también principio de reserva.

---

<sup>81</sup>GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Lecciones del Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, tomo I, Editorial del Rosario, Universidad Colegio mayor de nuestra Señora del Rosario, Bogotá, D.C., febrero 2010, p.127.

Reiteradamente se ha dicho que este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca “nullum tributum sine lege”.

Flores Zavala nos dice que el principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes tanto desde el punto de vista material como formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por del poder legislativo<sup>82</sup>.

Garcia Belsunce dice que el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud requiere que todo tributo sea sancionado por medio de la ley, entendida esta como la disposición que emana de un órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos en la constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica<sup>83</sup>. Para Amorós Rica "principio de legalidad quiere decir tanto como sumisión de la actividad tributaria a la ley"; un enfoque limitado, que lo considera únicamente como la sujeción de la Administración a la ley, es decir, el principio de legalidad administrativa<sup>84</sup>. Para García Pelayo "significa que toda acción de la Administración o toda decisión de los tribunales ha de ser una aplicación de la Ley", idea que resume los principios concretados expresamente por el constituyente español de 1978, también incorporados explícitamente y determinadamente en el Derecho Constitucional salvadoreño vigente<sup>85</sup>.

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

---

<sup>82</sup>FLORES ZAVALA, Ernesto, citado por VILLEGAS, Hector B, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7° Edición, DePalma, Buenos Aires, 2001, p.190.

<sup>83</sup>GARCIA, Beslunce, citado por VILLEGAS, Hector B, op.cit. p. 190.

<sup>84</sup>MAGAÑA, Alvaro, *Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad*, 1° Edicion, Editorial UTE, San Salvador, 1993, S.P, disponible en [www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/25e480cd8e9556a206256b3e006d8a71/e356d90f98d8b62906256b3e00742acb?OpenDocument](http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/25e480cd8e9556a206256b3e006d8a71/e356d90f98d8b62906256b3e00742acb?OpenDocument), sitio consultado el dia 10 de junio del 2014.

<sup>85</sup> GARCIA PELAYO, citado por MAGAÑA, Alvaro, op.cit. S.P.

regulación por la misma norma, no es suficiente para comprender el sentido y alcances del principio.

Un axioma garantista del principio de legalidad lo establece la Constitución de la República, faculta a las personas a “realizar todo lo que no está prohibido.” Dicha cita, limita el actuar imperativo del ente público frente a los sujetos pasivos, contribuyendo a comprender la legalidad como un principio constitucional que encierra las facultades del estado dentro de un marco jurídico, y de este modo impedir arbitrariedades.

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

La sujeción de la Administración a la ley se entendió durante el siglo XIX, y parte del presente, en el sentido de que la ley era un mero límite externo a la actuación administrativa, de modo que la Administración podía hacer todo aquello que la ley no le prohíbe (teoría de la vinculación negativa<sup>86</sup>).

---

<sup>86</sup>CAZOR ALISTE, K. *Principio De Legalidad Y Criterios De Vinculación Positiva Y Negativa* La Constitución, Revista de Derecho, Vol .VIII, diciembre1997, disponible en: [http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501997000200005&script=sci\\_arttext](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09501997000200005&script=sci_arttext). Consultado el día 12 de junio de 2014. En efecto, y siguiendo el razonamiento anterior, la vinculación negativa como límite o frontera socialmente impuesto a la actividad de la administración, su única vinculación consiste en no contradecirla; por ende, en este caso, el principio de la legalidad se configura como principio de no contrariedad. Es decir, como afirma Eisenmann, “en ausencia de ley no puede haber ilegalidad”. La cual supone un esquema dual de la legitimidad que opera en su soporte.

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

### **3.2.1 Líneas y criterios jurisprudenciales del Principio de Legalidad**

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia brinda un aporte importante para convenir y entender el principio de legalidad, sosteniendo que en virtud de la sujeción de la Administración a ley, sólo puede actuar cuando ésta la faculte, ya que toda acción administrativa se presenta como un poder atribuido de forma previa por la ley, y por ella delimitado y construido.

En ese sentido, cita a los autores García de Enterría y Fernández, quienes señalan que el Principio de Legalidad impone, pues, la <exigencia material absoluta de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes, exigencia que...afecta a la tipificación de las infracciones, a la graduación y escala de las sanciones y a la correlación entre unas y otras, de tal modo que...el conjunto de las normas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta>. Sentencia Definitiva, ref. 117-R-99 del veintiuno de agosto del año dos mil uno.

También sostiene que "el ejercicio de la Potestad Tributaria, no reconoce más límites que los que se derivan de los preceptos constitucionales, en los que precede el Principio de Legalidad, como un límite formal respecto del Sistema de Producción de las Normas, y es en razón de tal principio que la



Administración Tributaria, debe actuar sometida al ordenamiento jurídico, y solo puede realizar aquellos actos autorizados por el mismo".<sup>87</sup>

En consecuencia las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar sometidas al ordenamiento jurídico, y solamente puede realizar los actos que el mismo le autorice.<sup>88</sup>

### 3.2.2 Antecedentes del Principio de Legalidad

Es este el principio tal vez más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la carta magna inglesa, que limita las facultades del rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo se tradujo en el llamado "principio de reserva", en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, solo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular<sup>89</sup>. Es precisamente la violación de la máxima "no hay tributo sin representación", la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América<sup>90</sup>.

---

<sup>87</sup>SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 335-2007, dictada a las diez horas y cincuenta minutos del once de mayo de dos mil once. P. 10.

<sup>88</sup>SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 371-2007, dictada a las diez horas del veinticuatro de febrero de dos mil diez. Pág... 23.

<sup>89</sup>SOLER, Osvaldo Humberto, "*Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*", 2da Edición, Edición actualizada y ampliada; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 129.

<sup>90</sup> Vid. SPISSO, R, *Derecho Constitucional Tributario*. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 253-254. El principio "no taxation without representation", considerado regla fundamental del Derecho Público, es receptado, en una primera formulación escrita, en la Carta Magna, arrancada espada en mano por los barones al rey Juan sin Tierra. En dicho instrumento quedaron establecidos los términos de un pacto entre los barones, que, al haberse liberado de su promesa de fidelidad al rey, no aparecen como súbditos, y el rey, que, en su condición de derrotado, se resigna a aceptar las condiciones que le imponen los vencedores

Similares orígenes tiene la revolución francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 27 de Agosto de 1789 en tanto dispone que “La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá prohibir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”. La anterior disposición recogida y plasmada en muchas constituciones democráticas, si bien la doctrina concuerda que se refiere a la “ley material”, como sinónimo de norma dictada por autoridad competente, en dos campos jurídicos el principio es más estricto, al exigirse como “ley formal”, esto es, emanada del órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario<sup>91</sup>.

### **3.3 Principio de Generalidad**

Generalidad significa según el Diccionario de la Real Academia: mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular<sup>92</sup>. Desde la perspectiva tributaria, el principio de generalidad “significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas<sup>93</sup>”.

Este principio, no se encuentra regulado en la constitución, sin embargo, opina Kuri de Mendoza, que se considera incorporado en la segunda parte del art.3, que prohíbe establecer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo, o religión<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup>SOLER, Osvaldo Humberto, Op. Cit. p. 129.

<sup>92</sup>Diccionario de la Lengua española, Tomo II, Edición 22ª , Real Academia Española; Madrid, 2001,p. 994.

<sup>93</sup>SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Edición 9ª, Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 104.

<sup>94</sup>KURI DE MENDOZA, S. y otros. “*Manual de Derecho Financiero*”, Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993, p. 73.

Nos dice Spisso: “la obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad económica<sup>95</sup>”

Se trata igualmente, dice Pérez Royo, de un principio conectado con el principio de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones<sup>96</sup>, o privilegios en materia fiscal. Como derivación del principio de igualdad, es menester, que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcar integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos<sup>97</sup>, significa con ello, que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se hallan en las condiciones que enmarcan según la ley la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

---

<sup>95</sup>SPISSO, R. *“Derecho Constitucional Tributario”*, Edición 2º, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p.347.

<sup>96</sup>ESPINOSA, José Alberto, *“Manual de Derecho Tributario: Primera Parte”*, Edición 2º; Editorial Advocatus, Córdoba, 2004, pp.68, 69. Si se permitiera una facultad discriminatoria con cualquier pretexto, ya sea secta, clase, raza, etc. estaríamos violando los fundamentos mismos de una República. Nadie puede ser excluido entonces, y aunque suene como un principio negativo la existencia de la generalidad es lo suficientemente ilustrativa de lo que se quiere en este terreno.

<sup>97</sup>GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*, 2ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 319.

Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo, no se trata de que todos deben pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta, en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con las señaladas como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él<sup>98</sup>.

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

### **3.3.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Generalidad**

La sala de lo Contencioso Administrativo ha dicho que: “Por el poder tributario o potestad tributaria, sólo se crean los tributos mediante normas dirigidas a todos los destinatarios, es decir son obligaciones de carácter abstracto o general para sujetos indeterminados, en tanto, por la realización del hecho imponible, se concretiza la relación jurídica tributaria, dándose un deudor tributario y un acreedor tributario que es el Estado<sup>99</sup>”

### **3.3.2 Antecedentes del Principio de Generalidad**

En sus orígenes, con el principio de generalidad trataba de proscribirse la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos.

---

<sup>98</sup> En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R, “Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)”, 8ª Edición, Civitas Ediciones, Madrid, 2004, p.50.. Junto a la declaración positiva del principio de generalidad, “todos están obligados a pagar tributos”; es más clarificador el planteamiento negativo: “nadie está exonerado de tributar”.

<sup>99</sup>SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, Referencia 189-2006 de fecha 14 de noviembre de 2008.

Desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos, humillados, entre otras cosas, a pagar tributos al vencedor, hasta que, como hoy ocurre, no es más que una contribución generalizada socialmente, han transcurrido largas etapas.

En su momento, con el constitucionalismo se reivindicó en las cartas magnas la vigencia del principio de generalidad. Con el mismo se combatía la arbitrariedad y se evitaban dispensas arbitrarias del pago de tributos, tan frecuentes a lo largo de la historia y debidas, las más de las veces, al capricho regio o al favor del señor feudal<sup>100</sup>.

Sin embargo, en una sociedad en la que el principio de igualdad<sup>101</sup> de los ciudadanos ante la ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se lucha contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho-, sino que se postula una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo existan privilegios amparados por ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la ley.

Por su parte, dice Calvo Ortega, “el principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en este caso, ante la ley fiscal<sup>102</sup>”.

---

<sup>100</sup>MARTIN QUERALT, J.; y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición; Editorial Tecnos, Madrid, 1998. p. 148.

<sup>101</sup>Vid. ESPINOSA, José Alberto. Op. Cit. Pág. 68. La generalidad es una conquista en la permanente lucha de los pueblos por la igualdad.

<sup>102</sup>CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 50.

### 3.4 Principio de Igualdad

El principio de Igualdad o de Isonomía, regulado en la Constitución en el art. 3<sup>103</sup>, es un valor del conjunto del ordenamiento jurídico y por lo tanto del sistema tributario. Dicho principio se funda en la Ética y se proyecta como condición jurídica exigida por la idea de persona humana. Por lo que la doctrina establece que, la igualdad más que un derecho fundamental autónomo o aislado es un “principio” informador del ejercicio de los derechos fundamentales.

De conformidad con esta doctrina los derechos fundamentales deben ser informados por el criterio de igualdad o bien constituye la igualdad una condición básica de su ejercicio. En su acepción tradicionalmente aceptada la igualdad significa que varias personas en número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones y derechos que dimanen de ese estado. Por otra parte, la concepción contemporánea de igualdad distingue entre igualdad ante la ley y la igualdad en la ley<sup>104</sup>.

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

---

<sup>103</sup>El art.3 de la Constitución de la Republica regula el Principio de Igualdad, en su sentido más amplio, el cual dice: “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basan en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios”.

<sup>104</sup>BERTRAND GALINDO, F. y otros. *Manual de Derecho Constitucional: Tomo II*. 3ª Edición, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, San Salvador, 1999, p. 796.

El principio de Igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento jurídico. Como establecimos, en la Constitución se encuentra regulado en el art. 3 Cn. Además se encuentra en el art. 3 del Código Tributario en el inciso segundo, que dice: En sujeción del principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.

El concepto de igualdad fiscal, es meramente la aplicación del principio general de igualdad a las materias tributarias, por lo cual se estatuye que todos los contribuyentes en las mismas categorías deben recibir igual trato y que el momento debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien la paga. Calvo Ortega, define al principio de igualdad tributaria como “la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes<sup>105</sup>”.

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

José María Martín, dice, que el principio de igualdad consiste, en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En suma, no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa<sup>106</sup>...

---

<sup>105</sup>CALVO ORTEGA, R. Op. Cit. Pág. 58

<sup>106</sup>MARTÍN, José María; y otros. “*Derecho Tributario General*”. 2ª Edición; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 99.

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

Fonrouge, nos dice, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica<sup>107</sup>, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituyen una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonadas, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

En conclusión, en el principio de igualdad, existe la posibilidad de formación de distingos y categorías de contribuyentes<sup>108</sup>, siempre que las mismas sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad

---

<sup>107</sup>En el mismo sentido, VILLEGAS, Héctor. Op. Cit, p. 270. Es obvio que esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias iguales corresponde tratamientos iguales. Este principio no alude a la igualdad numérica -consistente en que cada habitante pague el mismo aporte, como en la "capitación"-, lo cual traería las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad contributiva (comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas. Las cargas públicas comprenden los deberes formales impuestos a los administrados.

<sup>108</sup>Estos son quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, como lo dice el Art. 38 Código Tributario.



contributiva; la cual es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines políticos, económicos y sociales de la imposición. Por lo tanto los impuestos serán iguales cuando las apreciaciones políticas, económicas y sociales del legislador coincidan con las del Órgano Judicial y serán desiguales cuando no coincidan por quebranto de la Constitución. Además el principio de igualdad, debe ser siempre interpretado en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales y generales del Derecho para lograr una igualdad real y efectiva dicho principio.

### **3.4.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Igualdad**

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en relación con el principio de igualdad, distingue entre igualdad en la ley y ante la ley. Respecto a la primera categoría, en la Sentencia de 14-XII-95, Inc. 17-1995, Considerando X, se definió los alcances del principio de igualdad en la formulación de la ley, sosteniendo que la fórmula constitucional del art. 3 "contempla tanto un mandato en la aplicación de la ley –por parte de las autoridades administrativas y judiciales– como un mandato de igualdad en la formulación de la ley, regla que vincula al legislador (...). [El segundo] no significa que el legislador tiene que colocar a todas las personas en las mismas posiciones jurídicas, ni que todas presenten las mismas cualidades o se encuentren en las mismas situaciones fácticas (...). Si es claro que la igualdad designa un concepto relacional, no una cualidad de las personas, aquella ha de referirse necesariamente a uno o varios rasgos o cualidades discernibles, lo que obliga a recurrir a un término de comparación – comúnmente denominado *tertium comparationis*<sup>109</sup>–; y éste no viene impuesto por la naturaleza de las realidades que se comparan, sino su

---

<sup>109</sup>Es una forma intermedia no lingüística del significado de un texto fuente y destino utilizados para la evaluación de la transferencia de sentido.

determinación es una decisión libre, aunque no arbitraria de quien elige el criterio de valoración".

Asimismo, sobre el tratamiento normativo desigual por el legislador, el tribunal ha afirmado que "como la mayoría de los derechos fundamentales, el derecho de igualdad no es un derecho absoluto, sino que corresponde al legislador determinar tanto el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento normativo desigual (...); lo que está constitucionalmente prohibido –en razón del derecho a la igualdad en la formulación de la ley– es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, la diferenciación arbitraria (...); la Constitución Salvadoreña prohíbe la diferenciación arbitraria, la que existe cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que, al menos, sea concretamente comprensible (...); en la Constitución Salvadoreña el derecho de igualdad en la formulación de la ley debe entenderse, pues, como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación".

En cuanto a los alcances del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la ley, en la Sentencia de 26-VIII-1998, Amp. 317-97, Considerando III 2, este tribunal ha afirmado que la igualdad "es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo, y exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, de manera que un órgano jurisdiccional no pueda, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones, salvo cuando su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada. En los supuestos de decisiones desiguales, debidas a órganos plurales, corresponde a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales establecer la

necesaria uniformidad en aplicación de la ley, en pro de la seguridad jurídica".

Por tanto, puede concluirse que el derecho a la igualdad tiene dos perspectivas constitucionales: (i) la igualdad ante la ley; y (ii) la igualdad en la aplicación de la ley. Conforme a la primera, frente a supuestos de hechos iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y subjetiva. Según la segunda, cuya aplicación se hace principalmente en el ámbito judicial, las resoluciones judiciales deben ser las mismas al entrar en análisis de los mismos presupuestos de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad.

Por otra parte, en relación con el examen de igualdad, en reiterada jurisprudencia –v. gr., la Sentencia de 1-X-2004, Inc. 2-2002, Considerando V–, se ha fijado la necesidad de establecer dos extremos: el tratamiento desigual y la irrazonabilidad en el parámetro de diferenciación.<sup>110</sup>

En sentencia 133-2012 dictada el 8/05/2013 la Sala de lo Constitucional ha determinado que el principio de igualdad en la aplicación de la ley implica que el legislador, al momento de expedir la normativa secundaria, debe tratar de manera paritaria a los ciudadanos que se encuentren en situaciones equiparables. De este modo se ha indicado que el juicio de igualdad no se

---

<sup>110</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 10-2005, decretada a las catorce horas y veinte minutos del quince de marzo de dos mil seis. P. 4-8

El principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes.

limita a una simple constatación de un trato distinto, sino que consiste en establecer si existe o no en la disposición impugnada una justificación para el trato desigual brindado a las situaciones jurídicas comparadas (Sentencia de 4-V-2011, Inc. 18-2010).

Según criterio de la Sala, el art. 3 Cn no prohíbe o impide cualquier diferenciación en la regulación dirigida a sujetos jurídicos distintos, sino que, por el contrario, lo más compatible con dicho principio será precisamente la adaptación de las reglas legales a las circunstancias particulares de sus destinatarios, cuando estas impliquen una causa razonable o justificada de adecuación o variación de las reglas generales.<sup>111</sup>

Por otra parte la Sala de lo Constitucional también se ha pronunciado sobre "La violación al principio de igualdad en la aplicación de la ley es un concepto relacional que requiere de la presencia de dos elementos esenciales: por una lado, un término válido de comparación que ponga de manifiesto la identidad sustancial de los supuestos o situaciones determinadas y, por el otro, que se haya puesto de manifiesto un criterio inmotivado o con una motivación «intuítu personae» en la aplicación de la norma.

La doctrina ha asentado que la aplicación del principio de igualdad tiene varias posibilidades, entre éstas, especialmente, la llamada vinculación del

---

<sup>111</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 133-2012, dictada a las trece horas y cincuenta y tres minutos del ocho de mayo de dos mil trece. P. 3-4 La Corte también se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa.

precedente. En efecto, la contradicción de un acto administrativo con otro anterior emanado en circunstancias semejantes, viola el principio de igualdad. La Administración, ante supuestos idénticos, debe decidir de manera idéntica. Sin embargo, el precedente no vincula a la Administración con el rango de fuente del derecho. Roberto Dromi "Derecho Administrativo", Edit. de Ciencia y Cultura, Buenos Aires, 2006.

Para el autor Belisario Villegas, la noción de igualdad, equidad y proporcionalidad, la primera de naturaleza constitucional y vista como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación, dicho concepto se complementa con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada."<sup>112</sup>

### **3.4.2 Antecedentes del Principio de Igualdad.**

El principio de Igualdad ante las cargas públicas, dice Fonrouge<sup>113</sup>, es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia de la tributación. La situación anterior a la Revolución Francesa, se caracterizaba por el hecho de que los únicos que pagaban los tributos eran los individuos pertenecientes.

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

---

<sup>112</sup>SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 371-2007, dictada a las diez horas del veinticuatro de febrero de dos mil diez. p. 39

<sup>113</sup> GIULIANI FONROUGE, C, Op. Cit., p. 315.

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

Las primeras normas jurídicas que reconocieron la igualdad son: La declaración de Virginia (1776)<sup>114</sup> y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789)<sup>115</sup>. Dicha igualdad legal abstracta, se tradujo en una profunda desigualdad en la realidad económica; no se manifestó como una negativa del derecho y garantía de igualdad, sino como un estado existente entre dos sujetos colocados en la misma situación de gobernados, condición que mejoró con el reconocimiento de los derechos sociales<sup>116</sup>.

### **3.5 Principio de Progresividad.**

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

---

<sup>114</sup>La convención estableció en su sección primera que “Todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes”.

<sup>115</sup>En el art.1 establecía: “Los hombres nacen y viven libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”; la igualdad ante la ley y ante los cargos públicos, en el art. 6 el cual establecía: “Siendo todos los ciudadanos iguales a sus ojos, son igualmente admisibles a todas las dignidades, cargos y empleos públicos, según su capacidad, y sin otra distinción que la de sus virtudes y de sus talentos”; y la igualdad ante los impuestos, en su art. 13, que estatuyó que la contribución para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, debía ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

<sup>116</sup>BERTRAND GALINDO, F. y otros. Óp. Cit., pp. 796,797

Previo a desarrollar la diversidad bibliográfica que define este principio en su aplicación tributaria, es de interés general brindar una definición amplia que permita partir de un significado básico. El diccionario de la Real Academia Española deriva Progresividad como una cualidad de progresivo. Adjetivamente que avanza, favorece el avance o lo procura. Que progresa, o aumenta en cantidad o perfección.<sup>117</sup>

Algunos autores sostienen que la igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquella. La proporcionalidad y la progresividad, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho<sup>118</sup>.

Siempre en la línea de la comparación, Martín Queralt establece que la progresividad, tiene un límite infranqueable en la no Confiscatoriedad. Además de entenderlo como límite a la progresividad del sistema tributario, ha sido vinculado al principio de capacidad contributiva, e incluso por algunos autores al de justicia tributaria. Luego afirma que la progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines distintos como pueden ser la distribución de la renta u otros fines previstos en la constitución.<sup>119</sup> Con ello se busca una mejor distribución de las cargas entre los contribuyentes en atención del principio de capacidad contributiva, siendo la progresividad un límite a la imposición excesiva.

---

<sup>117</sup>Diccionario de la Real Academia Española. Óp. Cit., p. 1070

<sup>118</sup>También en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de la redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos.

<sup>119</sup>MARTÍN QUERALT, J.; y otros. Óp. Cit., p.155

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos<sup>120</sup>.

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

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

Desconocer esto sería tanto como prescindir del presupuesto científico que permite hablar de una mayor o menor utilidad de las unidades de renta o de cualquier otra materia económica que se elija como objeto de imposición. Sólo en el consumo se puede admitir una excepción dada su heterogeneidad, fraccionamiento y dificultades administrativas para su

---

<sup>120</sup>PÉREZ ROYO, F. *“Derecho Financiero y Tributario: Parte General”*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998, p. 39.



contemplación global. La coexistencia de varios impuestos sobre el consumo y de varios tipos de gravamen dentro del principal de ellos (el que grava el valor añadido) produce una especie de “progresividad cualitativa”, o lo que es lo mismo, los tipos de gravamen correspondientes a productos de precio más elevado (y cuyo consumo implica, normalmente, una mayor capacidad económica), son, en la mayor parte de los casos, más altos que los que podríamos denominar de tipo medio<sup>121</sup>.

Lo anterior nos confirma lo plasmado al inicio de este tema, respecto a la asociación indiscutible entre los diversos principios tributarios; acercándonos así, a la también existente relación entre capacidad económica y progresividad, respondiendo esta última a una determinada forma de contribuir de acuerdo a la capacidad económica<sup>122</sup>.

Este planteo, dicen Bayona y Soler,” puede resultar insuficiente si se limita a considerar aquella relación sólo en el momento de la cuantificación de la presentación tributaria; éste es, desde luego, un aspecto importante a considerar, pero también pueden serlo las normas relativas a la elección de los hechos imponibles, los sistemas de cálculo y determinación de las bases y, en definitiva, el conjunto de normas que configuran la estructura del sistema tributario o sus aspectos funcionales”.

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

---

<sup>121</sup> CALVO ORTEGA, R. Op. Cit., pp. 57,58

<sup>122</sup>KURI DE MENDOZA, S.; y otros. Op. Cit., p. 71

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

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

### **3.5.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Progresividad**

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sostiene que es necesario advertir que este principio está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica e igualdad. "El principio de progresividad indica que, por regla general, la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible. En ese sentido, este principio orienta la actividad legislativa del Estado al momento de establecer el elemento cuantitativo del tributo, puesto que este, además de ser proporcionado a la capacidad contributiva de los obligados, debe conducir a un tratamiento igualitario entre estos desde un punto de vista formal y material.

### 3.5.2 Antecedentes del Principio de Progresividad.

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad (para las finanzas públicas, un impuesto es "proporcional"<sup>123</sup> cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada).

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del siglo XX. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario. Conforme a la constitución americana, antes de la enmienda 16<sup>124</sup> los impuestos directos sólo podían ser establecidos en proporción a la población de cada estado, en tanto que entre nosotros el concepto de proporcionalidad fue vinculado a la riqueza de la población llamada a contribuir.

Por ello se considera que un tributo es equitativo cuando combina adecuadamente la capacidad económica, igualdad y progresividad."<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup>Este concepto se usa en el contexto de la Economía y las finanzas públicas. Aquel cuya tasa es fija o uniforme; esto es, que no crece según la cuantía del hecho gravado, pero que se expresa porcentualmente respecto de éste. Si la cuantía es alta, igualmente lo será el Impuesto resultante, puesto que la misma tasa porcentual se aplica sobre una base mayor. Este sistema tiene su máxima aplicación en los Impuestos indirectos

<sup>124</sup>Esta enmienda autorizó al congreso a imponer impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere su origen, sin dividirlos proporcionalmente entre los diferentes estados y sin tener en cuenta un censo o enumeración.

<sup>125</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 18-2012, dictada a las catorce horas y once minutos del quince de noviembre de dos mil trece. P.10

### 3.6 Principio de Capacidad Contributiva

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

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

A lo anterior, tenemos que agregar que la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y debemos entender este principio como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Existen dos tipos de capacidad contributiva; la subjetiva y la objetiva.

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado<sup>127</sup>Lo anterior quiere decir, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan contribuir al sostenimiento del gasto público.

Por su parte, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como “la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria<sup>128</sup>”. Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

García Bueno<sup>129</sup> citando a la doctrina italiana comenta que:

“... el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.” Por lo tanto, la capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe basarse en este principio. Es decir, que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Fernández Sagardi el cual por su parte nos dice:

---

<sup>127</sup>CALVO NICOLAU, E. *Tratado de Impuesto Sobre la Renta. Tomo I.* Editorial Themis, México, 1999, p. 414.

<sup>128</sup>CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I.* Óp. Cit, p. 83.

<sup>129</sup>GARCÍA BUENO, M. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal.* Óp. cit, p. 140.

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago. En un impuesto al ingreso o en una a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva<sup>130</sup>.

Como podemos ver, existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza<sup>131</sup>.

El concepto de capacidad económica es un concepto jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona. Para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado<sup>132</sup>.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente

---

<sup>130</sup>FERNÁNDEZ SAGARDI, A. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta*. El Mercado de Valores Año LIX. SICCO, México, 1999, p. 23.

<sup>131</sup>CALVO NICOLAU, E. *Óp. Cit.*, p. 405,414.

<sup>132</sup> *Ibidem*.

para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. Al respecto, dice Spisso, “no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo<sup>133</sup>”.

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

### **3.6.1 Líneas y Criterios Jurisprudenciales del Principio de Capacidad Contributiva.**

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia sostiene que "las personas deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en proporción a la aptitud económico-social que tengan para ello. Se trata de un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad

---

<sup>133</sup>SPISSO, Rodolfo. Op. Cit. p. 354

financiera, pero que, además, condiciona y modula el deber de contribuir de las personas. En ese sentido, puede afirmarse que el principio aludido actúa como presupuesto y límite de la tributación y que es una exigencia tanto del ordenamiento tributario globalmente considerado como de cada tributo.

La capacidad económica<sup>134</sup> se proyecta en dos planos: vertical y horizontal. En el plano vertical, este principio se relaciona con el derecho de propiedad y la libertad económica, como medio de protección frente a tributaciones excesivas o desmedidas. Es decir que, desde dicha perspectiva, el porcentaje de los ingresos de los contribuyentes que puede ser legítimamente afectado por un impuesto no debe ser desmedido con respecto a la riqueza objetivamente disponible. En cuanto al plano horizontal, la capacidad económica supone que el cúmulo de tributos que afectan a un contribuyente debe configurar un "sistema" regido auténticamente por indicadores o indicios que reflejen la aptitud contributiva de los sujetos pasivos. De este modo, son contrarios a la capacidad económica los casos en que, sin justificación suficiente, una misma riqueza se grava dos o más veces o, por el contrario, cuando una riqueza está exenta de gravamen alguno.

Por otra parte, dicho principio tiene dos manifestaciones: la capacidad económica objetiva (o absoluta) y la capacidad económica subjetiva (o

---

<sup>134</sup>Gobierno de El Salvador, Ministerio de Hacienda, **Glosario**, disponible en: [http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?\\_piref476\\_2086346\\_476\\_2037843\\_2037843.tabstring=C](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=C), citado el 09 de octubre del 2014. "Serie de índices que revelan de forma parcial la disponibilidad económica del sujeto, su capacidad de contribución y que pueden ser, por tanto, utilizados como objeto de gravamen. Implica fundamento de la tributación, límite al legislador en respeto al principio de igualdad y programa de redistribución de la renta o realización de la igualdad material". Es decir la Capacidad económica, se define como la capacidad que tiene una persona para adquirir o ser titular de bienes o servicios (Públicos o Privados), esta capacidad también es conocida como capacidad adquisitiva.



relativa). La capacidad económica objetiva es la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Es aquella capacidad que el Legislador toma en cuenta cuando configura el hecho generador de un tributo. Su finalidad es asegurar que solo se van a gravar actos, hechos o negocios que revelen capacidad económica efectiva. Como manifestación de este principio, el legislador está limitado a definir como objeto de tributación únicamente la riqueza disponible, es decir, los rendimientos netos o la renta neta y no las sumas destinadas a obtener los ingresos, de modo tal que la carga tributaria<sup>135</sup> total sea función de la capacidad económica real de cada contribuyente.

La capacidad económica subjetiva, por su parte, es aquella que sirve para orientar o modular, respecto a un contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo. En ese sentido, si bien el sujeto tiene la obligación de tributar, ello debe hacerse conforme a la riqueza efectivamente disponible. Esto significa que la capacidad económica para tributar comienza cuando el sujeto pasivo ha cubierto sus necesidades básicas o de subsistencia y ha garantizado la conservación de la fuente de la que derivan la producción de réditos o ganancias. Sería arbitrario que el Estado exigiera aportaciones a los sujetos para sostener el interés general cuando estos no disponen del mínimo indispensable para su existencia o cuando tales aportaciones agoten su capacidad productiva.

Finalmente, la capacidad económica también debe incidir, junto con otros principios tributarios materiales, en la determinación de la intensidad del

---

<sup>135</sup>Relación porcentual entre el monto de los impuestos recaudados y el Producto Interno Bruto (PIB) de un año determinado. Este indicador proporciona una idea cuantitativa de lo que el Estado recauda mediante impuestos sobre lo que se produce internamente.

gravamen, de modo que esta corresponda a la riqueza objetivamente disponible de los contribuyentes. Esto se relaciona con el principio de progresividad, que sirve para modular el monto que cada sujeto debe aportar al Estado para el mantenimiento de las necesidades esenciales de la población y que, en todo caso, tiene como límite la no confiscación, como presupuesto para evitar un detrimento sustancial de la renta o patrimonio de un contribuyente." <sup>136</sup>

### **3.6.2 Antecedentes del Principio de Capacidad Contributiva.**

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

Por su parte, para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva<sup>137</sup>.

### **3.7 Principio de No Confiscación**

Este principio se encuentra regulado en el Art.106 inc 5º de la Constitución el cual reza así: "Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier

---

<sup>136</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 18-2012, dictada a las catorce horas y once minutos del quince de noviembre de dos mil trece. Pág. 9 y 10.

<sup>137</sup>JARACH, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. óp. cit, p. 87 a 102.

otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescindibles”. Como se mencionó anteriormente, el inciso 5º del artículo 106 de la Constitución, establece inequívocamente la prohibición de la confiscación en cualquier concepto. De lo que se infiere la proscripción de dicha figura también en el ámbito tributario a través del establecimiento de impuestos o tasas que excedan los límites de su estructura.

La privación de bienes a los particulares con destino al Fisco, ha sido prohibida expresamente por la Constitución ya que todos los habitantes tienen derecho a usar y disponer de sus bienes conforme a la ley (art.22 Cn.) En este orden de ideas se dice que el fundamento de la no confiscación<sup>138</sup> de las contribuciones públicas se encuentra, en el estado de derecho, en la garantía constitucional de la individualidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición; de aquí que la tributación no puede alcanzar niveles que por vía indirecta hagan de estas garantías una ilusión.

José María, citando a Jarach Dino, menciona que en ningún otro campo de esta materia se revela con mayor claridad esta tutela del estatuto constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita, como en

---

<sup>138</sup> En materia tributaria, Confiscación es la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de la ley impositiva. Este principio está regulado por la Constitución de la República en el art. 106 de esta, el cual en su último inciso dice “Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescriptibles”, podemos tomar esto como una prohibición a cualquier persona natural o jurídica o al mismo Fisco, de confiscar el salario de un empleado que no ha declarado sus impuestos. Porque el espíritu del principio es la protección de la propiedad privada del contribuyente en este caso en concreto la de su salario, honorarios u otra remuneración que este reciba por realizar un servicio o trabajo personales, es una garantía para que el contribuyente logre soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio.

otros países igualmente constitucionalistas, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, incluso, en su contenido útil o económico<sup>139</sup>.

Según Valdés Costa “la no Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna”<sup>140</sup>

Alberdi dice “...un impuesto abusivo era el que llevaba la contribución más allá de los límites de la renta...el gravamen...debe salir de donde salen los demás gastos privados, vale decir de la renta o de la utilidad de sus bienes. Es preciso vivir de las ganancias y para tener ganancias, se hace menester trabajar los fondos que las producen. El estado debe subsistir de la renta colectiva de sus ciudadanos y no de sus capitales, exigir capitales es entrar en una crisis de destrucción”<sup>141</sup>.

Por lo que el principio de no Confiscación es universalmente aceptado como principio de rango constitucional, y como tal forma parte, junto a los demás principios que se establecen, de la base de la relación jurídica entre el particular y la administración pública,<sup>142</sup> lo cual obliga al legislador a

---

<sup>139</sup>MARTÍN, José María. Óp. Cit. p. 102.

<sup>140</sup>VALDÉS COSTA, R. “Curso de Derecho Tributario: Tomo I”. 2ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 130.

<sup>141</sup>ALBERDI, Juan. “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”. Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954, p. 262 y 263.

<sup>142</sup>Gobierno de El Salvador, Ministerio de Hacienda, Glosario, disponible en: [www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?\\_piref476\\_2086346\\_476\\_2037843\\_2037843.tabstring=C](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=C), citado el 09 de octubre del 2014. “Todos los departamentos, oficinas, organizaciones y otros organismos que son órganos o instrumentos de las autoridades públicas centrales. Estatales y locales, ya se financien con fondos del presupuesto ordinario o extraordinario o con fondos extrapresupuestarios”.

establecer tributos que no sobrepasen tal alcance, como garantía de protección de los contribuyentes.

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

### **3.7.1 Líneas y criterios Jurisprudenciales del Principio de No Confiscación.**

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ha considerado que se trata de un "límite genuino a la potestad de crear tributos, aunque no se haya consagrado expresamente de esa manera en la Constitución, en el sentido de que estos no absorban una parte sustancial de su renta o de su capital gravado.

Sin duda, la mayor dificultad que plantea la aplicación de este principio es la determinación concreta de la parte sustancial de un patrimonio más allá del mínimo vital, pues no existe una respuesta única a este problema. Más bien, ello solo puede establecerse en cada caso concreto tomando en consideración el tiempo, el lugar, los montos y los fines económico-sociales de cada tributo, así como el mínimo vital indispensable para la subsistencia de las personas naturales y su grupo familiar, el mínimo necesario para preservar la existencia de otro tipo de contribuyentes y la conservación de la capacidad productiva en ambos supuestos. Además, una transgresión al

límite de la no confiscación puede ocurrir tanto por efecto de la doble o múltiple imposición, como cuando, a pesar de que cada tributo considerado está apegado a los parámetros constitucionales, la suma de todos ellos tiene como resultado demostrable excluir al contribuyente de la actividad económica. Estas vulneraciones a la prohibición de confiscación, como efecto de una acumulación de impuestos, se explican por el hecho de que si bien la capacidad económica se exterioriza de distintas maneras y, por ello, existen diferentes tributos, el patrimonio afectado, respecto a un contribuyente, siempre es uno solo.

En ese sentido, lo que se pretende con el principio de no confiscación es que el contribuyente pueda mantener su nivel de vida y actividad productiva, a pesar del tributo respectivo."<sup>143</sup>

---

<sup>143</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 18-2012, dictada a las catorce horas y once minutos del quince de noviembre de dos mil trece. Pág. 12.

**CAPITULO IV**  
**DISTINTAS FUENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU**  
**RELACION CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y OTROS PRINCIPIOS**  
**CONSTITUCIONALES.**

**4.1 Fuentes del Impuesto sobre la Renta.**

**4.1.1 Concepto de Fuente**

Según Díaz Vasconcelos "Fuente es un manantial que brota de la tierra, pero en sentido figurado fuente también es todo principio, todo fundamento, todo origen. Fuente en materia de Derecho Fiscal, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, deberá entenderse el origen, el principio, de donde emana o se produce lo que debe considerarse como gravable, es decir la Renta. El ingreso originado de una fuente que puede ser objetiva, subjetiva o mixta. De esta división aceptada es de donde nos encontramos con la necesidad de dividir las fuentes también en: objetivas, subjetivas y mixtas."<sup>144</sup>

La renta es el producto de una fuente, el impuesto tiene como base la renta.<sup>145</sup> La fuente es lo que origina la renta, el producto, el beneficio, que a su vez será gravado. La renta es la base para determinar el impuesto, ya sea por medio de la cuota fija o la escala legislada.

**4.1.2 Fuente Objetiva.**

Cuando el ingreso, el producto, el beneficio obtenido, emana o se produce de un bien capital, sin que para aquella producción haya habido necesidad de

---

<sup>144</sup>DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio, Óp. Cit. Pág. 149.

<sup>145</sup>GITMAN, Lawrence J. y Michael D. JOEHNK, *Fundamentos de inversión*, Pearson Educación S.A. Madrid 2005, p. 15.

un esfuerzo personal de su titular. Las fuentes objetivas, son las que producen los intereses, los alquileres, los dividendos, etc.

En términos económicos, se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas. Es decir, es el patrimonio poseído susceptible de generar una renta. En la Ley Del Impuesto Sobre la Renta adquiere importancia, pues distingue entre rentas provenientes del capital y las provenientes de otras fuentes.

#### **4.1.2.1 Alquileres**

Cabanellas de Torres conceptualiza el término de alquiler como aquel “precio que se paga o se recibe por lo alquilado, sean casas o cosas mueble”.

Las normas NIC<sup>146</sup>(Norma Internacional de Contabilidad) el arrendamiento o alquiler es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

#### **4.1.2.2 Intereses.**

Estos se entienden como el coste de tomar prestado dinero o una Compensación por el uso o privación del uso del dinero.

Ganancia o renta producida por el capital. Pago realizado por el uso del dinero ajeno recibido en préstamo, o cobro percibido por la cesión temporal a

---

<sup>146</sup>NORMA INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD N° 17, disponible en: [www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC17.pdf](http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC17.pdf) sitio consultado el día 30 de septiembre del 2014.



terceros del dinero propio. Magnitud económica expresada en valor absoluto que se obtiene para cada período de tiempo, generalmente el año, aunque puede devengarse por períodos de tiempo inferiores al año, multiplicando el correspondiente tipo de interés por el importe del capital dinerario recibido o cedido en préstamo. Renta del capital dinerario con la que se le recompensa a su dueño (prestamista) por el sacrificio de abstenerse de su consumo inmediato y el riesgo asumido.

#### **4.1.2.3 Dividendos o Participaciones.**

Los dividendos son el derecho económico por excelencia concedido a los socios o accionistas de una sociedad.

Representan la parte de los beneficios obtenidos por una sociedad que se destinan a remunerar a los accionistas por sus aportaciones al capital social de la empresa.

Los beneficios no distribuidos en forma de dividendos se destinan a la constitución de reservas con la finalidad de propiciar el crecimiento de la empresa. Existen diversas modalidades de dividendos:

- a) Dividendo a cuenta: Es el dividendo distribuido a los accionistas con anterioridad a la aprobación de las cuentas anuales, a cuenta de los beneficios estimados para el ejercicio.
  
- b) Dividendo complementario: Es el dividendo que se abona cuando ya se han abonado dividendos a cuenta y una vez especificada la cantidad a repartir entre los accionistas atendiendo al resultado del ejercicio.
  
- c) Dividendo extraordinario: Es el dividendo proveniente por la generación de beneficios extraordinarios.

- d) Dividendo fijo: Es el dividendo fijado por la sociedad, sin importar el resultado, del resultado obtenido por la misma.
- e) Dividendo bruto: Es el dividendo repartido antes de deducirse el efecto impositivo.
- f) Dividendo neto: Es el dividendo resultante después de impuestos.
- g) Scrip dividend: Consiste en abonar el dividendo en forma de títulos de la empresa, en vez de en dinero.

#### **4.1.3 Fuente Subjetiva.**

Es el esfuerzo humano, manifestado material, intelectual o en forma mixta, creando productos en cosas también materiales o en servicios, pero siempre apreciables en dinero. Esta fuente es la que rinde, por medio del hombre, los salarios, los sueldos, los honorarios, las remuneraciones, las bonificaciones, las comisiones, etc.

##### **4.1.3.1 Salario**

Es la remuneración monetaria o en especie que reciben los trabajadores por prestar sus servicios personales en una empresa. Precio del trabajo.

El salario puede fijarse de forma bilateral, por acuerdo entre las dos partes contratantes (empresario y trabajador), o ser objeto de negociación colectiva, entre los sindicatos y las organizaciones empresariales. En el salario del trabajador hay que incluir tanto las retribuciones directas, en dinero o en especie, como las indirectas: casa, escuela gratuita para sus hijos, manutención, casa de vacaciones gratuita o por un alquiler inferior al del

mercado, etcétera, siempre que se obtengan por razón del trabajo o servicio prestado.

#### **4.1.3.2 Honorarios**

Remuneración, estipendio o sueldo que se concede por ciertos trabajos. Generalmente se aplica a las profesiones liberales, en que no hay relación de dependencia económica entre las partes, y donde fija libremente su retribución el que desempeña la actividad o presta los servicios.<sup>147</sup>

#### **4.1.3.3 Comisión**

Del latín *commitere*, encargar, encomendar a otro el desempeño o ejecución de algún servicio o cosa. Comisión es la facultad que se da o se concede a una persona para ejercer, durante cierto tiempo, algún cargo. Retribución que se establece en relación a un porcentaje sobre las ventas realizadas por el trabajador. La remuneración se fija por las operaciones concertadas, y el punto de referencia es el valor del negocio. El monto puede consistir en un porcentaje sobre el valor del negocio, o bien en una cantidad fija que se paga por cada operación concluida o por cada cosa vendida. Se puede pactar que se liquide individual o colectivamente.

#### **4.1.4 Fuente Mixta.**

El hombre, en su actividad económica no solo obtiene rentas de bienes materiales sin que medie esfuerzo propio, ni tampoco solo de su propio esfuerzo, sino que puede combinar estas dos vertientes de beneficios,

---

<sup>147</sup>Ibidem. P. 18

ingresos o rentas y es de ahí de donde tenemos que reconocer un tercer tipo de fuente o sea la mixta. En este caso se está ante aquella actividad económica productiva empresarial, susceptible de tener distinta naturaleza, pero en todas ellas concurriendo tanto bienes capitales como esfuerzo del propio titular de ellos. Esas fuentes son: el comercio, la industria, la agricultura, la avicultura, la ganadería, la minería, la apicultura, etc.<sup>148</sup>

#### **4.1.4.1 Actividad Empresarial.**

Al hablar de Actividad Empresarial se entiende como una organización lucrativa de personal (empresario o dirección, socios industriales o trabajadores), capital (dinero, propiedades, máquinas y herramientas, mobiliario, etc.) y trabajo (actividad organizadora, directiva, investigadora, publicitaria, técnica y de ejecución material), con una unidad de nombre, permanencia en actividad y finalidad definida. Regulada en el Art. 3 del código de Comercio, que regula cuales son los actos de comercio.

#### **4.1.4.2 Actividad Comercial.**

La actividad comercial en los términos expresados por la ley, se corresponde con la comercialización, entendida ésta como el proceso cuyo objetivo es hacer llegar los bienes desde el productor al consumidor. La comercialización involucra actividades como compra-venta al por mayor y al por menor, publicidad, pruebas de ventas, información de mercado, transporte, almacenaje y financiamiento, entre otras.

---

<sup>148</sup>Las Rentas resultantes de la actividad empresarial pueden ser de diversas clases como agrícola, pecuaria, comercial, industrial, etc. y se consideran como rentas obtenidas todo aquel monto que ingrese al patrimonio de la empresa en el ejercicio de su actividad económica, por tanto se ven enmarcadas dentro de la teoría del incremento patrimonial neto más consumo, pues este aumenta en la medida que los bienes adquiridos aumentan de valor.

En El Salvador, la actividad comercial está regulada por el Derecho Mercantil y, fundamentalmente, por el Código de Comercio, en especial cuanto se refiere a los actos de comercio y al comerciante. A este respecto, el Código de Comercio define comerciantes en su art. 2 como aquellas "...personas naturales titulares de una empresa mercantil, que se llamen comerciantes individuales, sociedades,".

La actividad comercial también es regulada por otras ramas del Derecho, como el Derecho Administrativo. Así, en el caso de las telecomunicaciones, se requiere obtener previamente la concesión de uso correspondiente, para que una empresa pueda operar legalmente. Lo mismo sucede con la explotación comercial del servicio de electricidad, para lo cual se requiere de autorización legal.

#### **4.1.4.3 Actividad Agrícola.**

Es el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra. En ella se engloban los diferentes trabajos de tratamiento del suelo y los cultivos de vegetales. La legislación de El Salvador se refiere a la actividad agrícola en el art. 151 inc. 2 Código Tributario "se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas, la correspondiente explotación de animales y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos."<sup>149</sup> Según las NIC<sup>150</sup> la actividad agrícola es la gestión, por

---

<sup>149</sup> CODIGO TRIBUTARIO, 14 de diciembre del 2000, D.O. N°241, Tomo N°349, publicado el 22 de diciembre del 2000.

<sup>150</sup>Las Normas Internacionales de Contabilidad NIC o IFRS (International Financial Reporting Standards) Son un conjunto de estándares creados en Londres, por el IASB que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo con sus experiencias comerciales, sigue creyendo que esto en verdad se ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.<sup>151</sup>

#### **4.1.4.4 Actividad Industrial.**

Se entiende como “toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio”<sup>152</sup>.

---

Son normas contables de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB, anterior International Accounting Standards Committee, IASC).

Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuándo fueron aprobadas y se matizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Dentro de su periodo de labor (1973-1999) el IASC emitió 41 normas NIC's (de las que 29 están en vigor en la actualidad) y luego de su reestructura (2000-actualidad) pasando a ser llamado IASB ha emitido 13 normas NIIF (de las que hay 9 en vigor y el resto en proceso de implementación), junto con 27 interpretaciones.

<sup>151</sup>CRESPO, Marco, Op. Cit. Sp “La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías).

<sup>152</sup> Ibidem, Sp. Tomando en cuenta el concepto anterior se pueden considerar varios tipos de industria, según la materia prima que utilicen provenga de la naturaleza -como la arena que se utiliza para la fabricación de bloques de concreto-, o lo constituyan productos elaborados o semielaborados por otras industrias, como sería el caso de la madera para la fabricación de muebles. Las industrias pueden clasificarse de la manera siguiente:

a) Industria extractiva o pesada: aquella que obtiene productos de la naturaleza como el carbón mineral, el petróleo, el hierro, tierras calizas (metales y no metales), etc., o por las actividades de cultivo y pesca. A estas industrias se les denomina también industria primaria.

b) Industria manufacturera o ligera: aquella que transforma la materia prima suministrada por la industria primaria en productos terminados, como alimentos y bebidas, textiles, prendas de vestir, calzado, muebles de madera o metal, papel, productos químicos, refinación de petróleo, productos plásticos, metálicos, etc., y la industria de la construcción, que va desde la construcción de viviendas hasta las grandes infraestructuras como puentes, carreteras y autopistas y centrales hidroeléctricas, entre otras. A estas industrias se les denomina también industria secundaria.

c) Industria terciaria: llamada también actividad terciaria o sector terciario, es la que presta algún servicio, como el comercio, los bancos, los transportes, los servicios administrativos, los profesionales y los personales.”

#### **4.1.4.5 Actividad de Servicio y de otra naturaleza.**

Se considera como actividad de servicio a toda aquella actividad que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual.

La actividad de servicios se refiere principalmente, a prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o intelectual. Estas prestaciones deben ser remuneradas a favor de un tercero receptor de dichos servicios; de ahí, que a la definición se deba añadirse la necesidad del carácter lucrativo de la actividad.

#### **4.1.5 Otras fuentes**

##### **4.1.5.1 Deudas Condonadas.**

“La remisión o condonación es el perdón de la deuda otorgado gratuitamente por el acreedor a favor del deudor... el acreedor renuncia a hacer efectiva la obligación, quedando efectiva en su totalidad o en la parte o aspecto a que dicha condonación se refiera”.<sup>153</sup>

Representa un crecimiento patrimonial para el deudor.

“La condonación o perdón de una deuda es una forma de extinguir las obligaciones, pero en este caso se trata de una situación que es objeto de una regulación tributaria, algo que la mayoría de personas desconoce. Una deuda condonada o perdonada es tratada como una descarga, como una cancelación de la misma, por lo mismo es tratada como ingresos de

---

<sup>153</sup>LOPEZ DIAZ, Elvira, *Iniciación al Derecho*, Delta publicaciones, Madrid, 2006, p. 243.

endeudamiento, esto quiere decir que dicho perdón está sujeto a impuestos y deben ser declarados como un ingreso más.”<sup>154</sup>

La deuda cancelada o perdonada puede venir de diferentes destinatarios, esa cantidad es considerada una ganancia, por lo tanto debe ser declarada y pagar impuesto.

#### **4.1.5.2 Pasivos no Documentados**

Desde el punto de vista contable un pasivo representa las obligaciones surgidas como consecuencias de sucesos pasados para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que pueda producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, a estos efectos se encuentran incluidas las provisiones.

En esta definición hay que destacar que las provisiones para riesgos y gastos son auténticos pasivos, es decir, se dotan para la cobertura de gastos, pérdidas o deudas ciertas, surgidas como consecuencias de hechos pasados.

Los pasivos no documentados se consideran dentro de las actividades más comunes de posibles operaciones sospechosas. El contribuyente tienen la obligación de documentar y todos los pasivos con facturas o con crédito fiscal, si no las presenta, recae sobre ese monto el impuesto.<sup>155</sup>

---

<sup>154</sup>ARANGO, Bernardo A., *Cara a Cara con el IRS*, Editorial Palibrio/Autor Solutions, Estados Unidos de América, 2012, p. 259.

<sup>155</sup>Según Art. 139 del Código Tributario, se establece una obligación de llevar contabilidad formal. Están obligados a ello los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el código de comercio o a las leyes especiales están obligados a ello. Deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación que sustente los registros. Art. 203 del Código Tributario " corresponde al sujeto pasivo o



#### 4.1.5.3 Provisiones de Pasivos en exceso.

En la Norma Internacional de contabilidad se definen las provisiones como pasivos<sup>156</sup> en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a) la entidad tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita<sup>157</sup> por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y
- c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

En casos muy especiales o raros, por ejemplo cuando la entidad ha sido objeto de una demanda judicial, puede no quedar claro si la misma tiene una

---

responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue a su favor."

<sup>156</sup> un pasivo es una deuda o un compromiso que ha adquirido una empresa, institución o individuo. Por extensión, se denomina también pasivo al conjunto de deudas de una empresa. Mientras el activo comprende los bienes y derechos financieros de la empresa, que tiene la persona o empresa, el pasivo recoge sus obligaciones: es el financiamiento provisto por un acreedor y representa lo que la persona o empresa debe a terceros

<sup>157</sup>PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES, Y ACTIVOS CONTINGENTES, Norma Internacional de Contabilidad N° 37 En la Norma se define una obligación implícita como aquella obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en la que: a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración real suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

obligación presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha del balance, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

La entidad procederá a reconocer una provisión para cubrir tal obligación presente siempre que se cumplan el resto de las condiciones para su reconocimiento descritas arriba. Si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de lo contrario, la entidad procederá a revelar la existencia de una obligación contingente, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelarla.

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, en la fecha del balance; en otras palabras, habrá de ser la cuantía razonable que la entidad debería pagar para satisfacer la deuda en la fecha del balance o transferir a una tercera persona en tal fecha para cancelarla.

En caso de proveerse de fondos que exceden al monto para liquidar la obligación, el sujeto pasivo se encuentra obligado a pagar impuesto sobre la renta, siendo ese hecho el que le da origen.

#### **4.1.5.4 Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin justificar el origen de los recursos.**

Se puede definir como un aumento cuantitativo en el valor de un patrimonio de un contribuyente individual o colectivo (ya sea por aumento de sus activos o disminución de sus pasivos) sin que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su causa, o la fuente que lo origino.

Existen formas a través de las cuales el patrimonio de un sujeto puede ser incrementado:

a) Por aumento de los derechos y bienes: el contribuyente no puede justificar el incremento de las propiedades <sup>158</sup>

b) Por disminución de las obligaciones: el contribuyente tiene una deuda en su patrimonio, esta desaparece no siendo declarada. En caso de que haya disminuido no registrando fondos suficientes para su cancelación tendrá que justificar de diversas manera a que se debió dicha situación. Esto no implica que no se pueda justificar, dado que el contribuyente puede probar condonación de deuda, pago con fondos provenientes de una herencia o con fondos provenientes de un sorteo o apuesta, etc.

c) Por la creación ficticia de pasivos: el contribuyente hace esto para la disminuir su activo (bienes y derechos), por ende estamos ante un incremento de activos en caso de que el órgano fiscalizador impugne pasivos inexistentes.

Los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos constituyen renta obtenida.<sup>159</sup>

---

<sup>158</sup> Los incrementos patrimoniales no justificados, entendiéndose por tales aumentos del valor de patrimonio de un contribuyente sin que este pueda acreditar fehacientemente su causa o fuente, siempre deben ser detectados por el fisco, ya que caso contrario la presunción establecida en la ley de procedimientos tributarios nunca operaría.

<sup>159</sup> Si se trata de transferencias o prestación de servicios se presumirá que provienen de dichas actividades gravadas y omitidas de declarar en los periodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial. Para los impuestos que tienen como hecho generador la producción se presume que constituyen producción dejada de declarar que ha sido vendida, en la que se ha omitido pagar el impuesto según Art. 195 del Código Tributario.

Todo incremento patrimonial puede ser justificados si el contribuyente posee los justificativos documentales necesarios, pero cabe destacar que existen dos tipos de erogaciones que realiza el contribuyente que puede dejar de manifiesto la existencia de ingresos no declarados o ingresos que evadieron los tributos como el incremento patrimonial no justificado y la realización de gastos de consumo incompatibles con los ingresos obtenidos (viajes al exterior, etc.) esto puede revelar la existencia de gastos no justificados con el nivel de ingreso del contribuyente.

## **4.2 Análisis de la Eficacia de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario en relación a las fuentes del Impuesto sobre la Renta.**

### **4.2.1 Principio de Legalidad**

Establece un límite al poder Tributario, en el sentido que el Estado no puede crear tributos sin una ley previa que los establezca, razón por la cual ha sido creada la Ley del Impuesto sobre la Renta, donde el legislador, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales, ha dejado plasmadas aquellas actividades que dan origen al impuesto.<sup>160</sup>

Para proceder al análisis, se toma como parámetro el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define que se entiende por renta y señala las distintas fuentes de las cuales

---

<sup>160</sup> A través de este principio se establece una garantía elemental de seguridad para el contribuyente al limitar la actuación del fisco. De manera que las autoridades administrativas solo podrán hacer efectivas aplicación de las contribuciones que se encuentren previamente establecidas en la ley. En forma recíproca los contribuyentes solo están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes a las situaciones de hecho en que hubiera incurrido. Solo así se evita la comisión de abusos y arbitrariedades que en perjuicio del contribuyente puedan cometer dichas autoridades.

puede ser obtenida, sin embargo no es completamente taxativo en señalarlas sino ejemplificativo de manera que deja abierta la posibilidad de otro tipo de fuente que efectivamente existe y que dependen de situaciones particulares para su manifestación.

Dicho Artículo establece “Art. 2.- Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como: ...”

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos<sup>161</sup>, honorarios, comisiones y toda clase de Remuneraciones o Compensaciones por servicios personales;
  - b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza.
  - c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
  - d) 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 A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 195 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
- EN EL CASO DE PASIVOS NO DOCUMENTADOS Y PROVISIONES DE PASIVOS EN EXCESO, LA RENTA OBTENIDA SE IMPUTARÁ EN EL PERIODO O EJERCICIO DE IMPOSICIÓN RESPECTIVO”.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup>CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO, “Diccionario Jurídico Elemental”, ST, Edición 2003, SE, Buenos Aires, SA. Según Cabanellas este es una “remuneración mensual o anual asignada a un individuo por el desempeño de un cargo o empleo profesional”.

Este tipo de fuente que establece el literal d) no se encuentra expresamente en la doctrina dentro de una clasificación de las fuentes del impuesto sobre la renta, ha sido incluida en la ley a partir de la reforma de diciembre de 2004,<sup>163</sup> La cual tuvo como finalidad actualizar el control de los impuestos por aquellas nuevas formas de hacer negocios que han surgido y que producen participación tributaria de segmentos de contribuyentes que han utilizado la falta de regulación como una forma de reducir su participación impositiva.

Sin embargo, en cuanto el artículo establece que constituirá renta obtenida "toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen," no definiendo o manifestando expresamente a que se refiere, no significa violación al principio de legalidad, sino un uso de abstracción para que puedan ser adaptadas situaciones que producen incremento en el patrimonio.

#### **4.2.2 Principio de Generalidad**

El principio de generalidad implica la aplicación de la ley a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecidas por el legislador, esto lleva a una relación clara con el principio de legalidad, teniendo como principal función la de no permitir la discriminación o los privilegios en materia fiscal, de modo que, se establece que es obligación de todos<sup>164</sup> contribuir al gasto público<sup>165</sup>, no significa que todas las personas

---

<sup>162</sup>LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L .134, S.D.O, S.T, del18 de Diciembre de 1991.

<sup>163</sup>REFORMA D.L. N° 496, 28 DE OCTUBRE DE 2004; D.O. N° 231, T. 365, 10 DE DICIEMBRE DE 2004.

<sup>164</sup> Citando a SPISSO, Op. Cit, SP. "la obligación de todos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos debe ser entendida como condicionada a la existencia de capacidad económica", igual tenemos aca una relación cercana del principio de Generalidad con el de capacidad Contributiva, porque si como lo enuncia el principio es obligación de todos

tanto naturales como jurídicas deberán pagar todos y cada uno de los impuestos establecidos, al contrario, dichas personas solo se sujetaran a los impuestos correspondientes a los hechos imponibles que realicen.

Toma especial importancia y eficacia al ver lo relacionado con los hechos generadores expuestos en el art. 2 LISR, por ejemplo al hablar de la fuente referente al trabajo no importa el gremio de trabajadores o de servicios prestados, no se privilegia a uno o se discrimina a otro lo único relevante es que cumpla con los supuestos establecido en la LISR. En relación a las demás fuentes del artículo mencionado la ley no establece privilegios fuera de los estipulados por la constitución, tanto en personas jurídicas sin importar a que se dediquen ya sea actividad agrícola, industrial o comercial.

Observa a toda persona jurídica o natural en forma general sin importar su actividad, solamente toma como parámetro su renta, es un ejemplo claro en los pasivos no documentados en los cuales en forma general no importando la empresa o sociedad o a lo que se dediquen estas, se les aplica el impuesto a estos.

Este principio procura que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcar integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos, significa con ello, que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal

---

contribuir sin importar su gremio, raza, posición social, pero claro este debe contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva.

<sup>165</sup> Son los gastos que realiza el Estado para el cumplimiento de sus fines. En realidad, quienes realizan los gastos son los contribuyentes. Es la traslación del poder de compra de manos de los contribuyentes. A favor de los servidores y productores del Estado.

forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.

#### **4.2.3 Principio de Igualdad**

El principio de igualdad en su acepción tradicionalmente aceptada significa que varias personas en un número indeterminado, que se encuentran en una misma situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares de las mismas obligaciones que dimanen de ese estado.

Una concepción más contemporánea del principio de igualdad establece un tratamiento jurídico igual para supuestos de hechos iguales y en un tratamiento jurídico diferenciado de esos supuestos cuando haya una justificación razonable.<sup>166</sup> hacer una aplicación de este principio a las materias tributarias va encaminado a que todos los contribuyentes de las mismas categorías deben recibir trato igual y que el monto debe ser de acuerdo a la capacidad contributiva,<sup>167</sup> por lo que asegura el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones y permite la formación de distingos o categorías, siempre que estas sean razonadas.

Lo más relevante de dichas concepciones es la posibilidad de formación de distingos o categorías, lo cual es determinante para el análisis de la eficacia del Principio de igualdad en las fuentes del impuesto sobre la renta. Dichas

---

<sup>166</sup>SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 10-2005, P. 4. Tal como dijo la Sala de lo Constitucional, el principio de igualdad en la formulación de la ley "no significa que el legislador tiene que colocar a todas las personas en las mismas posiciones jurídicas, ni que todas presenten las mismas cualidades o se encuentren en las mismas situaciones fácticas"

<sup>167</sup>El principio de Igualdad, debe ser siempre interpretado en conexión con las exigencias derivadas de otros principios Constitucionales y generales del derecho para lograr una igualdad real y efectiva.



fuentes provienen de distintas actividades, las cuales han sido clasificadas según el origen, tal como lo establece el Art. 2 LISR, reconociendo a las que provienen del trabajo, del capital y de una mezcla entre estas dos, de las cuales surge las actividades mixtas o actividades empresariales. Pero aun dentro de esas clasificaciones existen diferenciaciones.

Las fuentes procedentes del trabajo,<sup>168</sup> pueden ser clasificadas en la doctrina en dos grupos; según sea la forma en que se desarrolle la actividad para su obtención, estas pueden ser: rentas provenientes del trabajo dependiente<sup>169</sup> y rentas provenientes del trabajo independiente.<sup>170</sup> Sin embargo la ley del impuesto sobre la renta solo tiene aplicación para la fuente procedente del trabajo dependiente la cual es sometida a una tabla de retenciones.<sup>171</sup> En la cual se establecen distintos tramos con distintos porcentajes, estableciendo un trato desigual según las cantidades de rentas obtenidas.

Las fuentes procedentes de las actividades empresariales tienen un tratamiento igual sin importar a qué tipo de actividades se dediquen, no hay diferenciación entre ellas en ese aspecto, pero hay una distinción en cuanto

---

<sup>168</sup> Son aquellas que surgen del esfuerzo físico e intelectual.

<sup>169</sup> Las rentas que provienen del trabajo dependiente son aquellas que se realizan bajo un vínculo patronal como consecuencia de la celebración de un contrato que ha sido suscrito de conformidad a las normas laborales.

<sup>170</sup> Las rentas que provienen del trabajo independiente son aquellas que se obtienen en el libre e independiente ejercicio de una profesión cualquiera que fuese la especialidad, sin estar sujeto a subordinación, por ejemplo: abogados, arquitectos, auditores, contadores, ingenieros, médicos, etc. Su remuneración consiste básicamente en honorarios, comisiones y servicios. Reguladas por la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y la Prestación de Servicios.

<sup>171</sup> Para las rentas que provienen del trabajo dependiente existe una tabla de retenciones que regula el Art. 37 LISR, la cual establece distintos tramos que se traducen a cantidades percibidas en ingresos, desde el 10% 20% y 30% (deja al primer tramo exento, hasta la cantidad de \$ 4,064.00 al año, si la dividimos entre doce meses equivale a un salario de \$338.66, el cual es un ingreso bajo para cubrir las necesidades básicas de una familia. ) están en íntima relación con el Principio de Progresividad y Capacidad Contributiva. La retención significa que solo podrá descontarse la cantidad justa procedente de aplicar el porcentaje correspondiente en el momento que surge el ingreso.

a los sujetos pasivos que se dedican a este tipo de actividades. De manera que las personas naturales que son titulares de empresas mercantiles que se dedican a este tipo de actividades son contribuyentes al igual que las personas jurídicas.<sup>172</sup> Pero, no se les aplicara el mismo porcentaje o tasa del impuesto, y la ley establece distintos para cada uno. Por ejemplo; a las personas naturales se les calcula el impuesto según la tabla que se le aplica a las rentas del trabajo dependiente<sup>173</sup> Art.34 LISR y a las personas jurídicas según la cantidad de renta obtenida se les aplica dos tipos de porcentajes Art. 41 LISR.<sup>174</sup>

Las fuentes procedentes del capital tienen un tratamiento igual en el sentido que no se hace una distinción o categorización entre el tipo de fuente, ni en cuanto a los sujetos pasivos, aplicándose el mismo porcentaje.<sup>175</sup>

#### **4.2.4 Principio de Progresividad**

El principio de progresividad implica que la carga tributaria será soportada en mayor medida por aquellos que poseen mayores recursos y es considerada como una de las técnicas más eficaces en la lucha por acceder a sistemas tributarios que permitan una justa distribución de las cargas públicas,<sup>176</sup> por

---

<sup>172</sup> Art. 151 del Código Tributario "El sistema de recaudación del impuesto sobre la renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del impuesto sobre la renta,..."

<sup>173</sup> Art. 34 LISR " Las personas naturales domiciliadas, calcularan el impuesto aplicado a la renta neta o imponible que resulte, la tabla del Art. 37."

<sup>174</sup> Art. 41 LISR inciso 1 "Las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no, calcularan su impuesto aplicando a su renta imponible la tasa del (30%); se exceptúan los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$150,000) los cuales aplicaran la tasa del (25%)"

<sup>175</sup> Art. 42 LISR " El impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia neta del capital de una o varias transacciones determinada conforme al Art. 14 de esta ley será el equivalente al 10%..."

<sup>176</sup> El concepto de progresividad, no puede corresponder al de capacidad contributiva. Porque este último posee un contenido más amplio, no se limita, validar el establecimiento de impuesto por la sola existencia de índices de riqueza; sino que va más allá, pues toma en

lo que la alícuota o porcentaje de la contribución tiene que irse elevando a medida que aumenta el capital imponible.

Para las rentas que proviene del trabajo se hace la aplicación de la tabla de retenciones que regula el Art. 37 LISR, en la cual inicia con un tramo exento de ser gravado hasta la cantidad de \$4,064.00 al año, que equivale a un ingreso mensual de \$338.66, por lo que los ingresos arriba de \$4,064.01 son sometidos a porcentajes del 10%, 20% y 30%, de esa forma se consigue una distribución mejor de la carga, y, a los que obtienen más renta pagan más.

Para las rentas que provienen de las actividades empresariales si es persona natural se le hace el cálculo del impuesto según lo manifestado para las rentas que provienen del trabajo. Si es una persona jurídica se dividen entre las que obtienen rentas mayores a la cantidad de \$150,000 o menores a dicha cantidad por lo que, si es mayor se le aplica un porcentaje del 30% y si es menor el de 25%.

Para las rentas que provienen del capital existe un solo porcentaje que es del 10%, por lo que no hay distribución, ni aplicación de la progresividad para esta fuente.

#### **4.2.5 Principio de Capacidad Contributiva**

La imposición tributaria debe ser establecida en base a la capacidad contributiva del sujeto la cual constituye el presupuesto de la imposición.

---

cuenta la situación particular o familiar del contribuyente. Es decir no se limita únicamente al aspecto objetivo como sucede con el concepto de progresividad y el principio de proporcionalidad, sino que también presta atención al ámbito subjetivo, puesto que el hecho de tener altos índices de riqueza no necesariamente significa que los niveles de capacidad contributiva sean igualmente altos.

Solo quien tenga capacidad contributiva puede ser llamado a contribuir con los gastos públicos. Esa constancia sirve de límite para la creación de los tributos.

La capacidad contributiva se analiza desde dos ámbitos: el cuantitativo y el cualitativo. Se requiere de una riqueza económica para que surge la obligación tributaria, misma que representa su elemento objetivo. Conocido el objeto del tributo es necesario individualizar la carga tributaria, momento en el cual se valora el elemento subjetivo de la capacidad contributiva.

La determinación de la eficacia del principio de capacidad contributiva en la fuente del impuesto va enfocada al aspecto objetivo que exige ubicar la riqueza susceptible de tributación. La riqueza susceptible de tributación es revelada en el Art. 2 LISR, es ahí donde se ha dejado establecido circunstancias que son reveladoras de capacidad económica, y todo aquel que cumpla los presupuestos del hecho generador se presume que tiene la aptitud para contribuir.<sup>177</sup>

En las fuentes de renta provenientes del trabajo se presume que toda persona que desempeña una actividad laboral obtiene ingresos, por lo tanto, tienen capacidad económica. Si se toma en cuenta el aspecto objetivo del principio de capacidad contributiva es esta la forma de determinar quiénes pueden contribuir.

---

<sup>177</sup>La función de este principio consiste en asegurar que los tributos que se establezcan deberán fundarse en situaciones que denoten verdadera capacidad económica. Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe hacer un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gastos, un sustento económico, una riqueza disponible. Y sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

En las fuentes de renta provenientes de las actividades empresariales, la capacidad económica y contributiva es revelada sin importar si es una persona natural o jurídica, siempre y cuando se dedique a dichas actividades.

En las fuentes de renta provenientes del capital, la capacidad económica es revelada por la ganancia de capital, siempre y cuando la persona natural o jurídica no se dedique a la compraventa, permuta y otras formas de negociaciones sobre bienes muebles e inmuebles Art. 14 LISR

#### **4.2.6 Principio de No Confiscación**

La fuente de renta no debe ser disminuida o destruida, y esta fuente de renta en este caso oportuno son los hechos generadores estipulados en el art.2. ya sea de fuente subjetiva,<sup>178</sup> objetiva<sup>179</sup>, mixta<sup>180</sup> u otras fuentes, todas estas producen ganancias, y estas calculadas del modo que estipula la ley se obtiene la renta, y no es la renta de estas fuentes la que protege este principio, es la fuente de estas rentas, buscando que no se aplique impuestos a estas fuentes de manera confiscatoria<sup>181</sup> o expropiatoria. No se puede aplicar un tributo en este caso el impuesto sobre la renta a un salario de mínimas ganancias ya que de este es de donde el trabajador asume sus gastos personales y los de su familia, necesarios para su supervivencia física y al ser su fuente el esfuerzo físico, esta fuente estaría siendo prácticamente confiscada, si él no podría cumplir satisfactoriamente sus necesidades físicas.

---

<sup>178</sup> Salarios, sueldos, honorarios, remuneraciones, bonificaciones, comisiones.

<sup>179</sup> intereses, los alquileres, los dividendos.

<sup>180</sup> Comercio, la industria, la agricultura, la avicultura, la ganadería, la minería, la apicultura, etc.

<sup>181</sup> Es la acción y efecto de confiscar, de privar a alguien de sus bienes y aplicarlos al Fisco, previa tasación e indemnización del valor de lo expropiado.

De igual forma en las fuentes Mixtas, como las actividades empresariales en las cuales se mezcla capital con esfuerzo físico, se debe proteger la fuente de esta renta o de estas ganancias por ejemplo en materia agrícola, no se puede imponer un impuesto a un sembradío que no funcione o por A o B motivos naturales no fructificó como se esperaba, ya que por el impuesto sobre la renta es sobre la “renta”, valga la redundancia, es sobre la ganancia de este fuente, sería confiscatorio de otra forma tributar por el simple hecho de ejercer la actividad aunque no se tengan ganancias<sup>182</sup>. En la actividad industrial el tributo no debe hacer que se disminuya su capacidad de producción en dicha actividad y los gastos que estas recaen para seguir.

---

<sup>182</sup> Adquisición de bienes mediante el trabajo o actividad lucrativa. Utilidad, provecho, beneficio.

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 CONCLUSIONES**

En la ley del impuesto sobre la Renta se establece las fuentes de donde surge dicho impuesto, reguladas en su Art. 2, no es totalmente taxativo para enumerarlas o definir las, sino que es ejemplificativo, dejando a la vez un nivel de abstracción el cual no constituye violación a dicho principio, sino la posibilidad de que sean adaptadas a ella otras situaciones que efectivamente constituyen renta incrementando el patrimonio, que van surgiendo con nuevas formas de realizar negocios y obtención de ganancias.

Las fuentes del impuesto sobre la renta, no tienen un tratamiento igual si se ve desde una perspectiva global, pero es ese el objetivo del principio de igualdad. Contemporáneamente se concibe más como una igualdad relativa, que no precisa de tratar igual a todos, sino que manda a hacer distinciones y categorías, para darles tratamiento de una forma proporcional, e igual a los que se encuentran en las mismas situaciones.

Por lo tanto se puede determinar que la ley del impuesto sobre la Renta cuenta con distintos tratamientos según el tipo de fuente, si es persona natural o jurídica y, según el monto de renta obtenida, haciendo que paguen más a los que tienen más capacidad contributiva.

El principio de progresividad tiene como fin una mejor distribución de la carga tributaria, auxiliando al principio de igualdad en el trato igual a los que están en iguales situaciones y desigual a los desiguales, sin embargo en las fuentes que provienen del capital no hay distribución de las cargas, sin

importar de cuanto sea el monto que se percibe para ese tipo de fuente no hay aplicación del principio de progresividad.

En cuanto a la capacidad contributiva, en la fuente se concibe en su aspecto objetivo, que busca situaciones reveladoras de capacidad económica, sin embargo este principio no está completo si no se busca tomar en cuenta la capacidad contributiva en su aspecto subjetivo, en el cual se debe tomar en cuenta situaciones personales y familiares, permitiendo que puedan deducir gastos de alimentación, vivienda, educación, etc. La ley del impuesto sobre la renta permite este tipo de deducciones y ha dejado un margen de exención aplicado solo para las rentas de las personas naturales que obtienen ingresos bajos.

## **5.2. RECOMENDACIONES**

Que se cree una tabla de retenciones con la correcta aplicación del principio de progresividad y proporcionalidad que se adapte a las fuentes que provienen del capital.

Que existan una tabla retenciones para personas jurídicas con distintos tramos y porcentajes para una mejor distribución de la carga tributaria e incentivar la inversión tanto de las grandes, medianas y pequeñas empresas.

Que se incluyan más tramos y porcentajes en la tabla de retenciones del Art. 37 LISR aplicada a las personas naturales dentro del margen del 10% al 30%, los cuales podrían ser del 10%, 15% 20% 25% y 30%.



## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS

ARANGO, Bernardo A., *Cara a Cara con el IRS*, Editorial Palibrio/Autor Solutions, Estados Unidos de América, 2012.

ARAUJO FALCOA, Amilcar, *El Hecho Generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, S.A.

ARCHE, Domingo, *Estudio preliminar y notas al libro: Principios de derecho tributario de Antonio Berliri*, S.E, Madrid, 1964.

BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, Madrid. 1964.

BERTRAND GALINDO, F. y otros. *Manual de Derecho Constitucional: Tomo II*. 3ª Edición, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, San Salvador, 1999.

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

CALVO ORTEGA, R, "Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)", 8ª Edición, Civitas Ediciones, Madrid, 2004.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*". 19ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio, *El impuesto sobre la Renta*, Tipografía Nacional de Guatemala, Centro América, 1966.

ESPINOSA, José Alberto, *“Manual de Derecho Tributario: Primera Parte”*, Edición 2º; Editorial Advocatus, Córdoba, 2004.

FERNANDEZ VALVERDE, Rafael, *Aspectos Materiales del Derecho Tributario*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

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

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, 7ª. Edición, S.E, México 1965.

FLORES VALERIANO, Enrique, *El Impuesto sobre la Renta, Doctrina, Legislación, y Practica*, Editorial Universitaria, EDUCA, Centroamérica, 1984.

FORTIN MAGANA, Rene, *Impuesto sobre la Renta*, volumen 1, Editorial Universitaria, San Salvador, 1968.

FRANCO, Gabriel, *Principios de Hacienda Pública*, Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L., Buenos Aires, 1957.

GARCIA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al estudio del Derecho*, Edición 41ª, Porrúa, México, 1990.

GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*, 2ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio, *Lecciones del Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, tomo I, Editorial del Rosario, Universidad Colegio mayor de nuestra Señora del Rosario, Bogotá, D.C., febrero 2010.

GOODE, Richard, *El impuesto sobre la Renta*, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

JARACH, Dino, *Clases de Derecho Tributario*, S.E, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, 1970.

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

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Editorial Abeledo, Buenos Aires, Segunda Edición, 1971.

KURI DE MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993.

LAUFERENBURGER, Henry, *El Impuesto sobre la Renta y las Sociedades Comerciales*, El consultor Bibliográfico, Paris, 1964.

LOPEZ DIAZ, Elvira, *Iniciación al Derecho*, Delta publicaciones, Madrid, 2006.

MARTÍN, José Maria; y otros. *“Derecho Tributario General”*. 2ª Edición; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

MARTIN QUERALT, J.; y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición; Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

MENDOZA ORANTES, Ricardo Alberto, *Las Sociedades Anónimas como Sujeto Pasivo de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, San Salvador, El Salvador, 1988.

MENDOZA ORANTES, Ricardo Alberto, *Como Preparar su Declaración de Impuesto sobre la Renta*, Editorial Jurídica Salvadoreña, Tercera Edición 1998.

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

SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho” Vol. IV*, S.E, Madrid, 1985.

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

SOLER, Osvaldo Humberto, *Derecho Tributario. Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*, 2da Edición, Edición actualizada y ampliada; Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.

SOTO, José Salvador, *Análisis Jurídico de las instituciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Tesis de grado, Facultad Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El salvador 1971.

VILLEGAS, Hector B, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7° Edición, De Palma, Buenos Aires, 2001.

VILLEGAS, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, Editorial De Palma, Bs. As., 2000.

## TESIS

ESCALÓN VALDES, José Eduardo, *Las personas Jurídicas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Régimen Especial sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1970.

GARCIA CABRERA, Cecilia Alejandra, GONZALEZ ORTIZ, Lidia Elizabeth y BU CRESPO, Mirna Beatriz, *“El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2007.

PEÑATE PERLA, Rafael Alberto y otros, *La Hermenéutica Jurídica: Tipos, Métodos, Aplicaciones*, tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1976.

POZAS HENRIQUEZ, Nelly Edith, *El Impuesto sobre la Renta Historia-Hecho Generador Procedimiento*, Tesis de Grado, Universidad Centroamericana “José Simeón Canas”, San Salvador, El Salvador, Centro America, 1993.

AMAYA GARCIA, Yesenia del Carmen, Evelyn Abigail, VASQUEZ MARTINEZ, y Johanna Maricela, ZELADA RODRIGUEZ, *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, Universidad de El Salvador, El Salvador, Centro América, 2010.

BLASIO MIER, R. E, *Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva*. Tesis Licenciatura. Derecho con especialidad en Derecho Fiscal. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Universidad de las Américas Puebla, Mayo, 2003.

## LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

CODIGO TRIBUTARIO, 14 de diciembre del 2000, D.O. N°241, Tomo N°349, publicado el 22 de diciembre del 2000.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, S.D.L, S.D.O, S.T, del 19 de Mayo de 1915.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L, del 19 de junio de 1916, D.O 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 300, S.D.O, S.T, del 18 de Septiembre de 1961.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 472, S.D.O, S.T, del 19 de Diciembre de 1963.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L. 46, S.D.O, S.T, del 12 de Septiembre de 1978.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L .134, S.D.O, S.T, del 18 de Diciembre de 1991.

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 629, del 25 agosto de 1993, D.O. N° 179, TOMO 320, del 27 de septiembre de 1993.

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L N° 496, del 28 de octubre de 2004; D.O. N° 231, T. 365, del 10 de diciembre de 2004.

DECRETO LEGISLATIVO N° 561, del 28 de noviembre del 2013, publicado en el D.O. N° 226, Tomo 401, el 3 de diciembre del 2013.

DECRETO EJECUTIVO N° 216, aprobado el 22 de diciembre de 2011, D.O. N° 240, TOMO N° 393, publicado el 22 de diciembre del 2011.

REGIMEN GENERAL DE EXCENCIONES, D.L. N° 74, del 10 de octubre de 1978, D.O. S.N, S.N.T, del 4 de noviembre de 1978.

## JURISPRUDENCIA

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 10-2005, decretada a las catorce horas y veinte minutos del quince de marzo de dos mil seis.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 371-2007, dictada a las diez horas del veinticuatro de febrero de dos mil diez.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 346-2007, dictada a las once horas y tres minutos del veintinueve de mayo de dos mil doce.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa Administrativa, con número de referencia 215-M-2001, dictada a las quince horas y cinco minutos del treinta de noviembre de dos mil cuatro.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 335-2007, dictada a las diez horas y cincuenta minutos del once de mayo de dos mil once.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia



215-2006, dictada a las once horas y treinta y cinco minutos del dieciocho de enero de dos mil doce.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa Administrativa, con número de referencia 111-H-2004, dictada a las catorce horas y doce minutos del doce de noviembre de dos mil siete.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 132-2012, dictada a las trece horas y cincuenta y dos minutos del ocho de mayo de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 133-2012, dictada a las trece horas y cincuenta y tres minutos del ocho de mayo de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 126-2012, dictada a las trece horas y cincuenta minutos del doce de junio de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 139-2012, dictada a las trece horas y cincuenta y un minutos del doce de junio de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 98-2012,

dictada a las trece horas y cincuenta y cuatro minutos del veintiuno de agosto de dos mil trece.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa Administrativa, con número de referencia 166-2009, dictada a las diez horas y treinta y cinco minutos del diecinueve de diciembre de dos mil doce.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia Contenciosa, con número de referencia 216-2006, dictada a las ocho horas y veinte minutos del diecisiete de enero de dos mil catorce.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 18-2012, dictada a las catorce horas y once minutos del quince de noviembre de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 21-2004, de fecha 29-IV-2005, en *El Principio de Legalidad Tributaria de la Norma Fundamental*, Molina Méndez, José Carlos.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Inconstitucionalidad, con número de referencia 139-2012, dictada a las trece horas y cincuenta y un minutos del doce de junio de dos mil trece.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Amparo, con número de referencia 167-97, del 25 de mayo de

1999, en *De la Igualdad Constitucional*, Soriano Rodríguez, Salvador Héctor, mayo de 2000.

SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia de Amparo, con número de referencia 101-2006, de fecha, en *El Juicio de Constitucionalidad de la doble Tributación para el caso de las Tasas, a partir de la Sentencia de Amparo 101-2006*, Campos Flores, Gustavo Adolfo, mayo de 2008.

#### REVISTAS

MORAN, Sergio de la Morena, *El principio de Igualdad y su Incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ROED, Numero 3, Sección monográfica, 2013.

#### DICCIONARIOS

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, ST, Edición 2003.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, México, IIJ– Porrúa, 1982.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Tomo II, Edición 22ª Real Academia Española; Madrid, 2001.

#### PÁGINAS DE INTERNET

MAGAÑA, Álvaro, *Derecho Constitucional Tributario: El Principio de Legalidad*, 1º Edición, Editorial UTE, San Salvador, 1993, S.P, disponible en:

[www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/25e480cd8e9556a206256b3e006d8a71/e356d90f98d8b62906256b3e00742acb?OpenDocument](http://www.csj.gob.sv/BVirtual.nsf/25e480cd8e9556a206256b3e006d8a71/e356d90f98d8b62906256b3e00742acb?OpenDocument), sitio consultado el día 10 de junio del 2014.

CRESPO, Marco, *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*, Edición corregida, Caracas, 2010, disponible en:

[www.eumed.net/librosgratis/2009b/563/indice.htm](http://www.eumed.net/librosgratis/2009b/563/indice.htm), sitio consultado el día 30 de septiembre del 2014.

CAZOR ALISTE, K. *Principio De Legalidad Y Criterios De Vinculación Positiva Y Negativa La Constitución*, Revista de Derecho, Vol .VIII, diciembre1997, disponible en:

[mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S071809501997000200005&script=sci\\_arttext](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S071809501997000200005&script=sci_arttext) Consultado el día 12 de junio de 2014.