

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**



**EL PRINCIPIO DE LA IGUALDAD TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
NATURALES FRENTE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS
PERSONAS EXENTAS DE PAGO, PERIODO 2014 – 2015**

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

PRESENTADO POR:

**GRACIAS RIVERA, BLANCA CAROLINA
GREGORIO GREGORIO, VELARMINA
VALLE GAMERO, MÓNICA STEFFANY**

**DOCENTE ASESOR:
MSC. MARÍA ESTHER RIVERA**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, ABRIL 2018

TRIBUNAL CALIFICADOR

**Lic. Natividad Alfaro Jiménez
(PRESIDENTE)**

**Lic. Rosalio Antonio Monterrosa Menéndez
(SECRETARIO)**

**Msc. María Esther Rivera
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

**Msc. Roger Armando Arias Alvarado
RECTOR**

**Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego
VICERECTOR ACADÉMICO**

**Ing. Agr. Nelson Bernabé Granados Alvarado
VICERECTOR ADMINISTRATIVO**

**Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
SECRETARIO GENERAL**

**Lic. Rafael Humberto Peña Marín
FISCAL GENERAL**

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

**Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA**

**Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO**

**Msc. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO**

**Lic. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo
DIRECTORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN**

**Msc. María Magdalena Morales
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS
AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios por ser mi compañía y guía a lo largo de mi carrera, por ser mi fortaleza en los momentos de tristeza y de debilidad, más en aquellos de incredulidad, por brindarme una vida llena de aprendizaje, muchas experiencias y sobre todo por poner en mi camino personas bellas que han sido mi base en este caminar.

En especial agradecer a mis padres que son mi más grande ejemplo de lucha y perseverancia, por sacar adelante nuestra familia a pesar de cada una de las limitantes, por enseñarme que si quiero algo debo de persistir y jamás darme por vencida, Vicente y Ángela, los amo papitos, gracias por creer en mí, la mayor parte de este mérito es por ustedes y por mis hermanos, José, Alberto y Marvin.

Agradecer en gran manera a mi hermana del alma Grisel Osegueda, que siempre ha estado para mí justo en aquellos momentos que nadie más lo estuvo. Gracias a mi grupo de tesis, Mónica y Velarmina, por su paciencia, ayuda y dedicación para que este trabajo de graduación fuera un éxito.

De manera singular agradecer a nuestra asesora de tesis por brindarnos un poco de experiencia y tener la paciencia de guiarnos en nuestro proceso de graduación, gracias Licda Maria Esther Rivera.

En fin a todas aquellas personitas, amigos y conocidos que han sido un verdadero apoyo y ejemplo para mí en todo lo largo de mi formación académica y profesional, sin duda alguna no podría concluir mis agradecimientos sin mencionar a uno de los profesionales que me ha ayudado a formar carácter de liderazgo y es al Lcdo. Francisco Eliseo Ortiz. Llegamos a este mundo con un propósito, y es deber de nosotros descubrirlo. Gracias infinitas.

Blanca Carolina Gracias Rivera

Primeramente Agradezco a Dios por iluminar mi camino, darme la sabiduría, capacidad, fuerza y fortaleza en el transcurso de la carrera, por estar conmigo siempre, por llevarme de su mano y no dejarme caer.

A mis padres, Juan Gregorio Sandoval y Úrsula Pérez, por ser las personas más maravillosas que Dios me pudo regalar, por haberme aconsejado a ser una persona de bien, por el esfuerzo económico que ellos han realizado para que pudiese estudiar y terminar la carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, por su apoyo incondicional.

A Abel Salazar, por su paciencia, comprensión, por acompañarme siempre y estar conmigo en los momentos difíciles y ser mi soporte en todo instante para seguir adelante.

A mi hermana, Sonia Elizabeth Gregorio, porque me ha dado ánimos en momentos de ya no querer seguir, porque de alguna manera ha contribuido para que pudiese finalizar esta carrera.

A nuestra Asesora de Tesis, Msc. María Esther Rivera, por la gran paciencia que nos tuvo en el transcurso de la elaboración de este trabajo de grado, por habernos guiado y explicado con la finalidad de hacer una mejor investigación.

A mi compañera de trabajo, Licenciada Alejandrina Ramírez, por ser una persona especial que me ha apoyado, por sus buenos consejos, porque de alguna forma me ayudado en la elaboración de este proyecto de investigación.

A mis compañeras Blanca Carolina Gracias y Mónica Valle, que a pesar de haber tenido momentos difíciles, siempre permanecemos juntas.

Velarmina Gregorio Gregorio

Mi agradecimiento está dirigido a quien ha forjado mi camino y me ha dirigido por el camino correcto, Dios, es el que en todo momento está conmigo ayudándome, la gloria y la honra es para él, quien guía el destino de mi vida. Gracias por su infinita bondad y amor.

A mis padres Alfredo y Claudia que son el pilar fundamental de lo que ahora soy, gracias por apoyarme económicamente, anímicamente y espiritualmente, para alcanzar mis sueños y anhelos, me enseñaron que a pesar de los obstáculos y las dificultades nunca se debe de perder la esperanza para conseguir las metas propuestas. Gracias por guiar mis pasos con humildad y amor.

Así también agradezco el apoyo de mi amado esposo, José Ángel Santos con quien comparto este logro, por haber creído en mí y apoyarme a lo largo de mi carrera, por decirme “usted puede”, es el quien día con día me brinda el ánimo para lograr nuevas metas, tanto en el ámbito profesional como el personal.

Agradezco a mi Hermana Nataly Alejandra por ser mi amiga, por brindarme palabras de alegría cuando siempre lo necesite, espero ser un ejemplo para que cumplas lo que te propones, solo tienes que creer en Dios, mantenerte y perseverar.

Agradezco a todas las autoridades de la Universidad de El Salvador. Y mi más ferviente agradecimiento en especial a nuestra asesora de tesis Msc. María Esther Rivera por brindarnos parte de su tiempo y su paciencia, aconsejándonos para que lográramos la culminación de nuestra tesis. Y a todas las personas que me brindaron su apoyo incluyendo familia y amigos y por supuesto a mis compañeras Carito y Veli con quienes trabajé con esfuerzo, para que este sueño se viera realizado. ¡Lo hicimos niñas!

Mónica Steffany Valle Gamero

INDICE

| | |
|--|------------|
| RESUMEN | i |
| LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS | ii |
| INTRODUCCIÓN | iii |
| CAPITULO I | 1 |
| MARCO DE REFERENCIA | 1 |
| 1.1 Fundamento Doctrinario | 4 |
| 1.2 Marco Legal..... | 7 |
| 1.3 Antecedentes Históricos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en El Salvador..... | 9 |
| 1.3.1 Primeras Leyes..... | 9 |
| 1.3.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951 | 13 |
| 1.3.3 Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951 | 15 |
| 1.3.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991 | 16 |
| CAPITULO II | 18 |
| EVOLUCIÓN Y MARCO TEORICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA | 18 |
| 2.1 Evolución del Impuesto sobre la Renta | 18 |
| 2.1.1 Época Antigua | 19 |
| 2.1.2 Durante el Imperio Romano..... | 20 |
| 2.1.3 Edad Media | 22 |
| 2.1.4 Época Precolombina y Revolución Industrial..... | 25 |

| | | |
|---------|--|-----------|
| 2.2 | Evolución del principio de Capacidad Contributiva..... | 27 |
| 2.3 | Evolución del principio de Igualdad Tributaria | 30 |
| 2.4 | Marco Teórico del Impuesto sobre la Renta y de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva..... | 33 |
| 2.4.1 | Concepto de Renta..... | 33 |
| 2.4.2 | Impuesto sobre la Renta..... | 35 |
| 2.4.3 | Principio de Igualdad Tributaria | 37 |
| 2.4.4 | Principio de Capacidad Contributiva..... | 44 |
| 2.4.4.1 | Funciones del Principio de Capacidad Contributiva..... | 47 |
| 2.4.4.2 | Límites del Principio de Capacidad Contributiva..... | 49 |
| 2.4.5 | Relación del Principio de Igualdad Tributaria con el de Capacidad Contributiva..... | 49 |
| 2.4.6 | Hecho Generador | 52 |
| 2.4.7 | Consideraciones del Impuesto sobre la Renta en relación con el Hecho Generador..... | 53 |
| | CAPÍTULO III..... | 58 |
| | LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA, CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LAS EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EN LA JURISPRUDENCIA SALVADOREÑA | 58 |
| 3.1 | Generalidades de la Exención..... | 58 |
| 3.1.1 | Definición..... | 58 |
| 3.1.2 | Clases de Exención | 60 |
| 3.1.2.1 | Exenciones Subjetivas..... | 60 |

| | | |
|---|--|-----------|
| 3.1.2.2 | Exenciones Objetivas | 61 |
| 3.1.3 | Características de las Exenciones..... | 61 |
| 3.2 | Aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva según la Jurisprudencia Salvadoreña | 63 |
| 3.2.1 | Aplicación del principio de Igualdad Tributaria | 63 |
| 3.2.2 | Aplicación del principio de Capacidad Contributiva | 66 |
| 3.3 | Diferencia entre las personas obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta y las exentas del mismo | 68 |
| 3.4 | Disposiciones de sujeción y exención de la Ley del Impuesto sobre la Renta | 70 |
| CAPITULO IV | | 74 |
| LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO COMPARADO | | 74 |
| 4.1 | Centro América..... | 74 |
| 4.1.1 | Costa Rica | 74 |
| 4.1.2 | Guatemala | 76 |
| 4.2 | Sur América..... | 77 |
| 4.2.1 | Chile | 77 |
| 4.2.2 | Argentina | 81 |
| 4.2.2.1 | El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Argentino | 81 |

| | | |
|---|--|-----------|
| 4.2.2.2 | El principio de Igualdad Tributaria en relación con el principio de Capacidad Contributiva según la legislación Argentina..... | 82 |
| 4.2.2.3 | El principio de Equidad en relación con el Principio Igualdad Tributaria en Argentina..... | 84 |
| 4.3 | España | 85 |
| 4.3.1 | Un antecedente del principio de Igualdad Tributaria en el Derecho Español..... | 86 |
| 4.3.2 | Perspectiva sobre los principios tributarios en el Derecho Español..... | 87 |
| 4.3.3 | Regulación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en España..... | 88 |
| 4.3.4 | Factores del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Español | 91 |
| CAPITULO V | | 94 |
| VERIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA EN LA INSTITUCIÓN COMPETENTE | | 94 |
| 5.1 | Parámetros y requisitos que deben reunir las personas naturales exentas | 95 |
| 5.2 | Límites a la Exención | 96 |
| 5.3 | Impacto de las reformas en la recaudación en concepto del Impuesto sobre la Renta | 97 |
| 5.4 | Monto total del ingreso percibido..... | 97 |
| 5.5 | Monto aproximado en exenciones de las personas naturales en el periodo 2014-2015..... | 98 |

| | | |
|------|---|------------|
| 5.6 | Efectividad o ineffectividad del principio de Capacidad Contributiva y su aplicación..... | 99 |
| 5.7 | Beneficiados con la Exención..... | 100 |
| 5.8 | El control tributario para establecer el segmento de asalariados con capacidad de pago | 101 |
| 5.9 | Control de las personas naturales exentas del pago del Impuesto sobre la Renta | 102 |
| 5.10 | Efectividad en la aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en El Salvador | 103 |
| | CONCLUSIONES | 106 |
| | RECOMENDACIONES..... | 109 |
| | FUENTES CONSULTADAS | 111 |
| | ANEXO | 125 |

RESUMEN

La presente investigación tiene como objeto estudiar el tema: El principio de Igualdad Tributaria y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales frente a la capacidad contributiva de las personas exentas de pago, periodo 2014-2015, para lo cual se desarrolla lo siguiente; la situación problemática, los objetivos que se pretendían alcanzar, mismos que se lograron al final de la investigación; también, se desarrollan antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta en este país.

Seguidamente se plasman los antecedentes históricos de los principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Contributiva e Impuesto sobre la Renta, con el fin de identificar la forma en que han evolucionado y como es su regulación actualmente, su definición, características y relación entre los mismos. Luego se desarrolla el tema de las exenciones, así como la aplicación de los principios e impuesto arriba mencionados, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Jurisprudencia Salvadoreña; por otra parte, consta la comparación de estas instituciones jurídicas, con la regulación de otros países tales como Costa Rica, Guatemala, Chile, Argentina y España, observándose que de alguna forma coinciden con El Salvador.

En la problemática de la investigación, se utilizó el método de las entrevistas, las que se efectuaron a personas que conocen el ámbito tributario, a fin de establecer parámetros, requisitos, límites, control y beneficios que conllevan el desarrollo y aplicación de estos principios e impuesto, verificándose que en el período, objeto de esta investigación, al momento de la retención del Impuesto sobre la Renta, se tomó en cuenta la capacidad contributiva de las personas debido a las reformas realizadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el rubro de las exenciones.

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

| | |
|-------------|--|
| a.C. | Antes de Cristo |
| Art. | Artículo |
| Cn. | Constitución de la República |
| CNJ | Consejo Nacional de la Judicatura |
| C.R | Costa Rica |
| C.T | Código Tributario |
| D.L | Decreto Legislativo |
| D.O | Diario Oficial |
| DGII | Dirección General de Impuestos Internos |
| Ed | Editorial |
| etc | Etcétera “y lo demás” |
| Ibíd | En el mismo lugar |
| Inc | Inciso |
| LISR | Ley del Impuesto sobre la Renta |
| LODGII | Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos |
| LGTM | Ley General Tributaria Municipal |
| RLISR | Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta |
| REF | Referencia |
| S.A. de C.V | Sociedad Anónima de Capital Variable |
| Vol | Volumen |

INTRODUCCIÓN

La imposición de tributos ha existido desde tiempos muy antiguos, en razón de la necesidad que tienen los Estados de obtener los ingresos suficientes para costear los gastos que devienen en razón de su existencia, con el presente trabajo se pretende dar un aporte a la sociedad, analizando la relación entre los principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Contributiva y cómo se aplican al momento de la retención del Impuesto sobre la Renta.

Esta investigación inició con la búsqueda de estudios académicos anteriores, respecto de la aplicación de los referidos principios tributarios, encontrándose escasos análisis sobre los mismos, tornándose necesario realizar un estudio más extenso e identificar el funcionamiento de cada uno de ellos y si hay situaciones que impiden su eficaz desarrollo, en razón de existir la posibilidad de que éstos se vean vulnerados.

Por consiguiente, la problemática se presenta al momento de adaptar el principio de Igualdad Tributaria hacia todas las personas, sin importar la cantidad de ingresos percibidos a lo largo de un año determinado, sin obviar las consecuencias que surgen al aplicar el referido principio, más aún cuando se hace referencia a las exenciones que la Ley del Impuesto sobre la Renta regula; en ese orden de ideas se inició la consulta doctrinaria con el objeto de puntualizar e identificar el origen y conceptualización de los principios arriba mencionados, así como del Impuesto sobre la Renta, estudiando además la legislación salvadoreña en la materia, para determinar si han surgido cambios y de qué manera han beneficiado o afectado sus desarrollos.

Para elaborar este trabajo, se ha utilizado el método Histórico-Sociológico y Descriptivo con el fin de obtener un acercamiento a la realidad social, realizando consultas de carácter bibliográfica y de comparación legal,

fin de obtener antecedentes históricos y generalidades de los principios e impuesto indicados.

Este documento se divide en cinco capítulos: El primero es el Marco de Referencia, que comprende la situación problemática, justificación y los objetivos que se intentan alcanzar con la investigación; el fundamento doctrinario, el cual conlleva a obtener información de diferentes autores; el marco legal dentro del cual se desarrollan los términos sometidos a investigación; refiriéndose además, a las diferentes Leyes del Impuesto sobre la Renta que han existido en El Salvador.

En el segundo capítulo se ha estudiado la evolución del impuesto y principios objeto de esta investigación, el Marco Teórico de cada uno de ellos; es decir, su conceptualización, funcionamiento, relación entre los mismos y el hecho generador. En el capítulo tres, se ha plasmado la definición, clases y características de la exención, su regulación en la Ley del Impuesto sobre la Renta y las consideraciones en la jurisprudencia salvadoreña.

En el capítulo cuatro, se hace referencia a los principios e impuesto antes detallados, según el derecho comparado, tomando como parámetro a Costa Rica, Guatemala, Chile, Argentina y España. Finalmente, el capítulo cinco, contiene la descripción de la problemática sometida a investigación, para lo cual se realizaron entrevistas a conocedores de la materia tributaria, que a la vez son empleados del Ministerio de Hacienda, institución encargada de manejar los ingresos de las arcas del Estado. Así también constan las conclusiones y recomendaciones que fueron elaboradas en base a la información obtenida que se relacionaron con los objetivos que se diseñaron al inicio de la presente investigación.

CAPITULO I

MARCO DE REFERENCIA

El propósito de este capítulo es sustentar el tema de investigación, es decir, que se plantean los mecanismos y parámetros necesarios que se deben seguir para obtener un mejor resultado, por lo que se realiza una breve recopilación de las consideraciones previas que llevaron a efectuar la investigación del tema, las metas trazadas, el fundamento doctrinario, así como los antecedentes a la Ley del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, iniciando con la de mil novecientos quince, todo con el fin de lograr un correcto enlace y comprensión de los apartados posteriores.

El marco de referencia de la investigación va orientado, a establecer las proposiciones, antecedentes y recopilaciones de las consideraciones teóricas, como lo son conceptos y definiciones, siendo importante resaltar que para el presente caso, se ha utilizado la teoría descriptiva, ya que se identifican y describen características específicas, acontecimientos y situaciones concretas de cada uno de los principios en relación con el Impuesto sobre la Renta.

La problemática de la investigación se presentó al momento de adaptar el principio de Igualdad Tributaria hacia todas las personas, sin importar la cantidad de ingresos obtenidos a lo largo del año, ya que los impuestos son cargas obligatorias que las personas tienen que pagar para financiar el funcionamiento del aparato estatal, los cuales se deberían definir de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto, es decir, que quienes tienen más su aporte debe ser mayor, cumpliendo así con el principio de Igualdad

Tributaria; aunque si bien, el Art. 3 de la Constitución de la Republica de El Salvador establece que todas las personas son iguales ante la ley, al relacionar el Art. 3 del Código Tributario,¹ se observa una diferencia, ya que el mismo se limita a mencionar la igualdad de condiciones, verificándose entonces que se refiere a un porcentaje de personas.

Por lo que se pretende identificar, si los sujetos que pagan el Impuesto sobre la Renta, obtenida en un periodo determinado, lo realizan de acuerdo a su capacidad contributiva, concibiéndose que los que mayores ingresos tienen así deberían de aportar, al contrario del que menos percibe menos debe de pagar. Como parte del sistema tributario, se admite que la igualdad tributaria no pueda ser entendida como una igualdad matemática, es decir, que todos paguen la misma contribución, sino que, el pago sea proporcional a la capacidad contributiva.

Para comprobar el cumplimiento del referido principio, se analiza desde dos puntos de vista: Primero la relación del principio de Igualdad Constitucional con el principio de Igualdad Tributaria, verificándose en la Constitución de la República de El Salvador, Código Tributario y su reglamento, Ley Orgánica del Ministerio de Hacienda, Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, tomando en cuenta al sujeto pasivo de la obligación, con el fin de contrastar si dicho principio, incide en el Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto; y el segundo, en cuanto a la institución encargada de captar las retenciones del impuesto en referencia, siendo esta el Ministerio de Hacienda, ya que es ahí donde se puede identificar si efectivamente se aplica el principio de Igualdad Tributaria.

¹ Código Tributario de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador).

El Salvador es un país en vías de desarrollo y la mayor parte de los ingresos que percibe provienen de los impuestos, los que sirven para sufragar los gastos estatales, por lo que el pago del Impuesto sobre la Renta tiene que ser proporcional a la capacidad contributiva de las personas; por lo tanto, el país y sus habitantes necesitan aportaciones investigativas en el área tributaria.

Por otra parte, el problema en lo referente a la situación en que se desenvuelve el país, acerca del pago del Impuesto sobre la Renta por parte de las personas naturales, así como las exentas al pago del mismo, es que no se observa si dicho impuesto está ligado al principio de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, si todo sujeto se enfrenta a indicadores económicos en los cuales la capacidad contributiva se manifiesta, y si son los ingresos que se obtienen anualmente los que se ajustan a la realidad financiera de cada persona, o si los elementos que la integran dependerán de la regulación que internamente cada país le imponga al Impuesto.

Razón por la que surgió la necesidad de conocer, si el estado ejecuta una efectiva aplicación del principio de Igualdad Tributaria a través del Ministerio de Hacienda, especialmente para que cada una de las personas sujetas a dicho impuesto, conozcan si efectivamente se cumple el referido principio, para lo cual se trazaron objetivos, general y específicos como una instancia fundamental en el proceso de planificación, con los cuales se trata de identificar la evolución histórica y generalidades de los principios de Igualdad Tributaria, Capacidad Contributiva y del Impuesto Sobre la Renta, así como la relación que tienen estos con el derecho comparado, y su forma de aplicación, verificándose si existen beneficios a ciertas personas en cuanto a la regulación de la institución jurídica de la exención, todo con el fin de fundamentar e identificar a cada uno de ellos en su ámbito de aplicación.

1.1 Fundamento Doctrinario

El ser humano como sujeto de derecho necesitaba ser protegido de fenómenos económicos, sociales y políticos, a consecuencia de ello se crearon derechos y principios a través de los cuales el Estado debía resguardarlo de cualquier vulnerabilidad o arbitrariedad del uso del poder; por lo que para determinar en qué medida se da el cumplimiento de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en relación con el Impuesto sobre la Renta, primeramente se debe instituir en qué consiste cada de uno de ellos, según lo ha relacionado la doctrina.

La igualdad como un principio según el cual todos los individuos, sin distinción de personas, ya sea por su nacimiento, clase, religión o condición económica, deben ser tratados de la misma manera, para lo cual se puntualizan dos formas de aplicación: La primera es el de igualdad ante la ley,² consistente en que el legislador debe garantizar se dé un trato igual a los iguales,³ al respecto, el autor José Albino Tinetti y otros,⁴ sostienen que este principio proscribire o excluye a las leyes singulares o personales, así como las discriminatorias, por lo que la igualdad en esta perspectiva, se rompe cuando se conceden privilegios a ciertas personas y excluye a otras.

La segunda forma, es la Igualdad en aplicación de la ley, la cual tiene como fin la no discriminación, afirmando Checa González,⁵ que ni la Administración ni los Tribunales pueden introducirla en la interpretación y aplicación de las Leyes Tributarias, que no se encuentren en los propios textos legales. Tinetti expresa que la ley debe tratar a todas las personas por

² Enciclopedia Jurídica, s.v. <http://www.encyclopedia-juridica.biz.com/igualdad.htm>. (Acceso 18 de noviembre de 2016).

³ Clemente Checa González, *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, (Pamplona, Aranzadi 1997). 959.

⁴ José Albino Tinetti, *Igualdad Jurídica*, CNJ- ECJ, (San Salvador, 2004). 10.

⁵ González, *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, 959.

igual, que no es verdad que en la realidad se dé cumplimiento al Art. 3 Cn,⁶ y este principio no se postula de forma absoluta, ya que las personas y grupos se encuentran en una situación de desigualdad.⁷

Por otra parte, el autor Rodríguez Bereijo⁸ explica la igualdad tributaria desde tres sentidos o acepciones: En primer lugar la igualdad ante los impuestos, que consiste en la manifestación de que todos deben soportar por igual las cargas impositivas para el sostenimiento de los gastos públicos, sin excepción de personas ni privilegios de clase; en segundo lugar, la igualdad en los impuestos, como parte del gravamen común de una obligación tributaria, siendo necesario que dicha igualdad atienda o se fije en función de la capacidad económica de cada uno, con la finalidad que contribuyan igual los que igual renta o patrimonio dispongan; y en tercer lugar, la igualdad tributaria por medio de los impuestos, la cual está destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una mayor tributación a quienes tienen más riqueza.⁹

En cambio el principio de Capacidad Contributiva implica establecer aportaciones según la posibilidad económica de cada individuo determinándose en el ingreso que percibe, así también se puede definir como la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, tomando en cuenta las situaciones personales de cada uno, del mismo modo, el referido principio es fundamento del deber de obtención de los fines comunes que indica la cantidad de riqueza que legítimamente puede ser

⁶ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1963), Art. 3 Todas las personas son iguales ante la ley, para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios.

⁷ Tinetti, *Igualdad Jurídica*, 11.

⁸ Alvaro Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional, un estudio de Jurisprudencia* (Madrid: Marcial Pons, 2011), 46.

⁹ *Ibíd*, 48.

cobrada con objeto solidario dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada, la dirección y coordinación hacia fines sociales de la actividad pública;¹⁰ es decir, que la capacidad contributiva constituye el presupuesto, límite y fundamento del pago, que consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad.¹¹

En cuanto el Impuesto sobre la Renta, se puede definir como una parte de los ingresos de las personas que el Estado percibe, con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales, siendo una aportación que generan las persona ya sean naturales o jurídicas a la Administración tributaria del Estado, a efecto que el mismo pueda destinarla a cubrir el pago de gastos administrativos.

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza comparte la idea del autor García Belsunce, en el sentido que consideran la renta como un conjunto eminentemente funcional, que asume formas y contenidos diversos según la función que está llamada a desempeñar dentro de los objetivos económicos sociales; asimismo, la definen como la riqueza nueva material que fluye de una fuente productiva y durable, que se expresa en términos monetarios, del mismo modo, Fischer la define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado momento, tiempo o periodo.¹²

¹⁰ Francisco José de Andrea Sánchez, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de La Republica, 1994). 156

¹¹ Eusebio González García, ha establecido que la progresividad del sistema tributario permite la consecución de unos fines distintos como pueden ser la distribución de la renta. *El concepto de Tributo, Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, (Ed. Temis, Bogotá). 20

¹² Sergio Francisco de la Garza, *Evolución de los conceptos de la Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo 1921-1980*, (México, 1983). 15-16.

1.2 Marco Legal

La recaudación de ingresos a través de los impuestos se encuentra debidamente regulada en la legislación salvadoreña, obligando a todos aquellos sujetos pasivos de derecho a declarar impuestos a la institución que como autoridad tributaria le corresponde, estableciendo los mecanismos que debe seguir el contribuyente para realizar todo lo concerniente al pago de estos, donde también se puede manifestar el principio de Igualdad Tributaria; asimismo, existe un procedimiento estándar para realizar dicho pago, refiriéndose la ley a personas totalmente exentas del Impuesto sobre la Renta, pero esto no dice la capacidad real de contribución de cada una de estas.

A pesar de que es el aspecto económico el que se manifiesta en todos los impuestos, el establecimiento de los mismos debe constar en la ley, por tanto el sistema tributario, así como cada una de las figuras que lo constituyen están determinadas en el ordenamiento jurídico, por consiguiente las relaciones que surgen entre Estado y contribuyentes están regulados en la legislación de la materia, cumpliendo con del principio de legalidad,¹³ cuya importancia resulta de gran trascendencia para otorgar seguridad jurídica al contribuyente.¹⁴

Existen principios y garantías establecidas en la norma jurídica, con la finalidad de amparar su cumplimiento en la sociedad, lo que conlleva a identificar primeramente el principio de igualdad regulado en el art. 3 de la Constitución Nacional de El Salvador, sin embargo se advierte que no se puede exigir, que todos los sujetos jurídicos deban ser tratados exactamente

¹³ David Ibaceta Medina, entendió el principio de legalidad como una garantía en materia tributaria, que debía ser considerada en el sistema jurídico, como la más importante en el orden constitucional.

¹⁴ *Ibíd*, 195.

de la misma manera, ni tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos.¹⁵

Ante la imposibilidad de la igualdad universal, la técnica más recurrida por su amplitud para dar contenido al principio de igualdad es la fórmula helénica de tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual; sin embargo la estructura del derecho de igualdad en la ley, nunca dos sujetos jurídicos son iguales en todos los aspectos, esto se refiere necesariamente a uno o varios rasgos, lo que obliga recurrir a una comparación, y no viene impuesta por la naturaleza de las realidades, sino una determinación libre, aunque no arbitraria de quien elige el criterio de valoración.¹⁶

De la misma manera en el Art. 3 inc. 3, del Código Tributario, el legislador estableció la sujeción al principio de Igualdad Tributaria a través las actuaciones de la administración tributaria, debiendo ser aptas para no concurrir en tratamientos diferenciados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley, verificándose entonces que el principio de Igualdad Tributaria está íntimamente ligado al principio de Capacidad Contributiva.

El artículo 13 del referido Código, indica que el impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, correspondiéndole como una de las funciones a la administración tributaria la exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva; aún la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento mencionan a los sujetos que están

¹⁵ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1963)

¹⁶ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 17-95* (El Salvador, Corte Suprema, 1994).

exentos de pagar el referido impuesto, ya sea por la función que realizan o por su condición económica.¹⁷

1.3 Antecedentes Históricos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en El Salvador

Las Ley del Impuesto sobre la Renta en El Salvador desde mil novecientos quince, han sido derogadas y reformadas en diversas ocasiones por razón de cambios sociales, económicos y políticos, por lo que para iniciar el estudio del principio de igualdad tributaria y su relación con el Impuesto sobre la Renta en la actualidad es primordial estudiar primeramente sus antecedentes.

1.3.1 Primeras Leyes

Recién iniciada la Primera Guerra Mundial,¹⁸ fue promulgada la ley de 1915, a consecuencia de las necesidades económicas y sociales que atravesaba El Salvador;¹⁹ la situación se caracterizaba por un intenso deterioro fiscal, originado en la baja de las rentas por concepto de importación que dentro de los sistemas de tributación indirecta aplicados en ese entonces, constituían parte medular de los ingresos fiscales; situaciones que generaron en las personas optar al consumo excesivo de bebidas alcohólicas, razón por la cual los gobernantes de esa época, al ver el daño que este fenómeno causaba, designaron regularlo en el ordenamiento jurídico, con el fin de erradicar o minimizar dicho problema, imponiendo un impuesto a las bebidas alcohólicas.

¹⁷ Art. 13 literal b) del Código Tributario de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador).

¹⁸ La Primera Guerra Mundial tuvo grandes repercusiones en la economía salvadoreña, ya que el país percibía la mayor parte de sus ingresos fiscales por el comercio exterior.

¹⁹ La regulación del Impuesto sobre la Renta en El Salvador se inició el 19 de mayo del año de 1915, ya que se creó la primera Ley del Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional Legislativa de El Salvador, 22 de mayo 1915).

En la referida ley se estableció, que el rendimiento total del Impuesto sobre la Renta se invertiría sólo transitoriamente en las necesidades del servicio público, mientras durasen las circunstancias especiales creadas por la guerra, y desaparecidas las mismas, se promulgaría una nueva ley con el objeto de sustituir el producto de la renta de aguardiente por el rendimiento de las contribuciones directas,²⁰ con el objeto de eliminar el vicio del alcoholismo.²¹

Posteriormente en junio de 1915,²² se promulgó una nueva ley, complementando y dando un sentido más extenso a la ley anterior, regulando los recursos correspondientes a que podían acudir los contribuyentes de la renta,²³ señalando los procedimientos, los funcionarios y autoridades que habrían de intervenir; no obstante a los aportes que ésta proporcionó, se le realizaron críticas debido a que se promulgó sin los debidos antecedentes estadísticos y catastrales, tampoco fueron incluidos los Registros de la Propiedad Raíz e Hipotecas, ni los de la Dirección de Estadística y Censos, documentos que eran importantes por contener información indispensable para la formación provisional o aproximativa de un inventario fiscal de la República en lo concerniente a la propiedad del suelo.²⁴

Una característica relevante de estas primeras leyes de 1915, es que gravaban de manera progresiva las rentas medias calculadas entre dos mil y

²⁰ Rafael Martínez Morales, *Diccionario Jurídico General*, Tomo I. 1998. Define la contribución, como un ingreso tributario del Estado para cualquiera de los tres niveles de gobierno, siendo una carga obligatoria de carácter monetario, que el estado decreta como deber de los gobernados para cubrir el gasto público.

²¹ Carlos Escalante, "Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Derecho Fiscal- Legislación" (tesis doctoral, Universidad Nacional de El Salvador, 1998). 96.

²² Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta, (Asamblea Nacional Legislativa de El Salvador 15 de junio de 1915).

²³ José Carlos Bocchiardo, *Derecho Sustantivo o Material, Tratado de Tributación, Derecho Tributario*, Tomo I, (Astrea, Buenos Aires, 2003). Contribuyente de la renta es el sujeto pasivo obligado de un crédito fiscal, en todo caso, el obligado al pago del Impuesto sobre la renta.

²⁴ Escalante, Estudio de la ley. 98.

quince mil pesos, exceptuando la renta menor de dos mil pesos por considerarla mínima; en cuanto a las rentas excedentes de quince mil pesos²⁵ fueron gravadas con un tipo fijo, en ningún concepto excesivo, a efecto de no perjudicar el desenvolvimiento del capitalismo base del régimen de la gran empresa, que constituyó al agente principal de las industrias modernas de aquel tiempo.²⁶

El Impuesto sobre la Renta de acuerdo con el concepto de la primera ley,²⁷ gravaba solamente la renta líquida, deduciendo de los rendimientos de cada explotación o negocio las deudas,²⁸ las pérdidas y las demás cargas a que pudiese estar obligado el contribuyente, dejando a éste la facultad de señalar la renta que debía ser gravada.²⁹

En el aspecto de las exenciones y las deducciones, la referida ley ofrecía cierta amplitud estando exentas las personas cuya renta líquida no excedía de dos mil pesos; por otra parte, de los establecimientos de enseñanza particular, se estimaban deducibles los intereses, préstamos y deudas a cargo del contribuyente, los atrasos de las rentas pagadas por él a título obligatorio, las pérdidas procedentes de un déficit de explotación de una empresa agrícola, comercial o industrial, y todos los gastos necesarios a la obtención de la renta.

²⁵ Aclarando que por Decreto Legislativo del primero de octubre de 1892, se denominó en ocasión del cuarto centenario del descubrimiento de América, la moneda salvadoreña como Colón, en honor a Cristóbal Colón, "Del Banco Central en la historia bancaria salvadoreña", *Revista Banci Central de Reserva de El Salvador*. 1984. 20

²⁶ Álvaro Magaña, *Ensayos de Derecho Tributario, La reforma Tributaria de 1915*, una visión retrospectiva, (San Salvador: 1984). 30.

²⁷ Decreto del 19 de mayo de 1915, publicado en el diario oficial el 22 de mayo del mismo año.

²⁸ José Luis Zavala Ortiz, *Manual de Derecho Tributario* (Chile: Conosur Ltda, 1988), 32. Expresa que, para llegar a la Renta Líquida, se deben deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, concepto distinto del de costo directo, ya que el gasto no está involucrado en el proceso.

²⁹ Magaña, *Ensayos de Derecho*, 31.

En cuanto a las deducciones personales, el jefe de una familia según las personas que tuviese a su cargo, gozaba de una deducción de cien pesos por persona, entendiéndose por denominación de familia en esa época, los hijos legítimos menores de edad o mayores indigentes, los hijos ilegítimos respecto de la madre y los naturales, los ascendientes, descendientes y hermanos indigentes.³⁰

Tiempo después, el legislador emitió la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1916³¹ en la cual consideró que la exoneración de las sociedades y la tasa a los miembros de ella, eran motivo de evasión, estableciéndose en ese entonces un procedimiento contrario, es decir que cuando las sociedades eran sujeto de imposición, se rebajaría en la renta de los socios las utilidades o dividendos que proviniesen de la sociedad impuesta, aunado a esto, se dieron nuevas reformas que entraron en vigencia en agosto de 1919, afectando la tabla impositiva de la renta proveniente exclusiva o principalmente del patrimonio.³²

Por consiguiente, las reformas de 1919 permanecieron sin alteraciones hasta los días críticos de 1932,³³ resultando de las circunstancias especiales que vivía el país, una fuerte necesidad de cambios estructurales, debido a una generalizada crisis económica y una aguda crisis fiscal que determinó más adelante una ley moratoria y gravámenes mayores en las tributaciones fiscales, siendo estos los signos predominantes de esa época. Las

³⁰ Art. 6 de la Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta del 15 de junio de 1915, publicada en el diario oficial el 3 de julio del mismo año.

³¹ Emitida el 19 de junio de 1916, la cual fue publicada en el diario Oficial el 21 de junio de ese mismo año, sustituyendo las dos leyes anteriores, con el fin de suplir omisiones y reparar defectos de las mismas; la cual posteriormente sufrió reformas, decretadas el 15 de julio de 1918, publicándose el decreto correspondiente en el Diario Oficial el 22 de julio de 1919.

³²<http://www.encyclopediajuridica.biz14.com/d/patrimonio/patrimonio.htm>. (Acceso el 27 de septiembre de 2016).

³³ Entre 1932 y 1939 según antecedentes, se realizaron reformas a la ley de 1916, las cuales revelaban la necesidad del Fisco de percibir los ingresos con extremada rapidez.

modificaciones radicales a esta ley, se produjeron hasta el año de 1940,³⁴ siendo que a partir de ese momento el Impuesto sobre la Renta comenzó a ser más riguroso, hasta alcanzar posteriormente tasas desproporcionadas, siendo que la segunda Guerra Mundial³⁵ estaba en su apogeo, y la situación en el interior del país era crítica, que permitió la aplicación de rígidos controles económicos.³⁶

Posteriormente el 31 de marzo de 1944, se realizó otra reforma a dicha ley, con el propósito de evitar supuestas evasiones en el pago de la renta, y uno de los considerandos de esa reforma fue que muchos contribuyentes distribuían la mayor parte de sus rentas entre empleados o participantes a título de sobresueldos, gratificaciones u otros, alcanzando cantidades mayores que el triple del sueldo ordinario del favorecido en un año o período cualquiera de imposición, seguidamente en junio del mismo año, se realizó otra reforma, la cual trataba de regulaciones de carácter administrativo para una mejor percepción de la renta, y la mejora de los mecanismos orientados hacia ese fin.³⁷

1.3.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951

Esta ley³⁸ introdujo modificaciones fundamentales en el régimen de tributación de los ingresos en El Salvador, probablemente la más importante que inició la modernización del sistema impositivo de la renta y del tratamiento de las sociedades anónimas y de los socios, apartándose de los

³⁴ Escalante, Estudio de la ley, 7.

³⁵ El periodo de la Segunda Guerra Mundial comprendió de 1939 a 1945, conflicto que según la historia inicio en Europa. <http://www.historiacultural.com/2010/11/segunda-guerra-mundial.html>. (Acceso 27 de septiembre de 2016).

³⁶ *Ibíd.*

³⁷ Escalante, Estudio de la ley, 10.

³⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo N° 520, del 10 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial, Número 232 del mismo mes y año, la cual entró en vigor el 31 de diciembre de 1951, derogando la antigua Ley de 1916.

lineamientos establecidos en la ley de 1916; no obstante se mantuvo encaminada siempre con el ánimo de construir un entorno social alentador hacia los particulares para emprender obras de beneficio social siendo estimuladas por medio de exenciones y deducciones apropiadas, superando las leyes de 1915 y 1916, al declarar exentas las corporaciones y fundaciones de utilidad pública,³⁹ incluyendo también las instituciones de educación e instrucción gratuita.⁴⁰

Otros sujetos de exención fueron las cantidades provenientes de pagos de contratos de seguros,⁴¹ las indemnizaciones recibidas por vía judicial o por convenio privado, por causa de muerte o por incapacidad, por accidente o por enfermedad, las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros, residentes temporal o permanentemente en la República, siempre que hubiese reciprocidad, el valor de los bienes que por concepto de donaciones, legados y herencia recibiera el contribuyente beneficiado.⁴²

Del mismo modo, se declararon exentas las remuneraciones por servicios técnicos prestados al Gobierno o Instituciones Oficiales, cuando fuesen pagadas por instituciones extranjeras, las cantidades provenientes de premios de loterías nacionales, los premios de certámenes, concursos o competencias de carácter cultural, los premios del Gobierno o Instituciones

³⁹ El Art. 6, de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de Lucro, expresa que las Asociaciones y Fundaciones estarán sujetas a las mismas obligaciones tributarias que establecen las leyes para las personas naturales y Jurídicas, y el Art. 7 de la misma ley, manifiesta que estas pueden ser declaradas de utilidad pública, previa calificación de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

⁴⁰ René Fortín Magaña, *Impuesto sobre la Renta*. (El Salvador: Universitaria, San Salvador, 1968), 99.

⁴¹ Roberto Lara Velado, *Introducción al Estudio del Derecho Mercantil*, (El Salvador: Jurídica Salvadoreña). Define contrato de seguro, aquel que se celebra entre la empresa aseguradora y el asegurado, comprometiéndose está a cambio de percibir una suma de dinero, a pagar aquel una indemnización prefijada de antemano, al suceder una eventualidad prevista en el contrato.

⁴² Magaña, *Ensayos de Derecho*, 78.

Oficiales a sus trabajadores y los intereses, premios y otras utilidades provenientes de los depósitos bancarios.⁴³

1.3.3 Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951

Las reformas que se hicieron a la ley,⁴⁴ determinaron como conveniente los intereses de la economía nacional, las industrias que tuviesen por objeto la producción de artículos y mercancías destinadas a satisfacer necesidades fundamentales de la población, tales como la alimentación, la salubridad, el abrigo, la habitación, la educación y otras semejantes, e igualmente proporcionaron ocupación a un número considerable de trabajadores, que fuesen de utilidad e importancia económica para el país, por lo que se formuló un mecanismo adecuado para la calificación de esas industrias, trasladando esa atribución a los Ministerios de Economía y de Hacienda.⁴⁵

Seguidamente se proveyó un decreto por medio del cual se obligaba a los accionistas a declarar como renta las utilidades acumuladas durante la vigencia de la ley de 1951, el cual se denominó Decreto No.300,⁴⁶ en el que se puntualizaron dos extremos: Primero, la realidad socio económica de El Salvador atribuyó una concentración de riqueza en un sector muy reducido de la población, y era un deber del Estado dictar las medidas necesarias que tendiesen aliviar ese desequilibrio, a través de la tributación directa; segundo, que las condiciones financieras debían adoptar medidas tendientes a incrementar los recursos fiscales para el mejor cumplimiento de las responsabilidades del Estado, pretendiendo establecer una distribución más

⁴³ Nelly Edith Pozas Henríquez, "El Impuesto sobre la Renta historia-hecho generador procedimiento", (tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centro Americana, José Simeón Cañas, San Salvador, El Salvador, 1993), 56

⁴⁴ Reformas de fecha 25 de mayo de 1955.

⁴⁵ Fundación del Ministerio de Hacienda y del Ministerio de Economía, Decreto No. 517 del 28 de febrero de 1950, publicado en el Diario Oficial No. 49 Tomo No. 148 del 1 de marzo del mismo año.

⁴⁶ Promulgado por el Directorio Cívico Militar el 18 de septiembre de 1961, el cual introdujo reformas fundamentales a la ley de 1951.

equitativa de las cargas tributarias y evitar en lo posible las evasiones del pago del Impuesto sobre la Renta.⁴⁷

Más tarde en el año de 1963,⁴⁸ surgió una nueva ley del Impuesto sobre la Renta, la cual fue creada a base de estudios y opiniones de expertos extranjeros,⁴⁹ así como del aumento de las tasas impositivas inestables que inicio con el decreto N° 300, de septiembre de 1961, aplicables a las mismas y a sus sociedades; por otra parte, eliminó y redujo ciertas exenciones y preferencias e incrementó las deducciones autorizadas por depreciación y pérdida, se aplicó la deducción básica, consistente en que el contribuyente debía descontar cierta cantidad de dinero del total del impuesto calculado.⁵⁰

Además, se estableció la imposición de ganancia de capital e ingresos del exterior, reduciendo la tasa máxima del Impuesto sobre la Renta de un setenta y seis punto cinco por ciento a un sesenta por ciento, y aumentó las tasas impositivas aplicables a extranjeros y a sus sociedades.⁵¹

1.3.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991

Finalmente en 1991 se emitió una nueva ley,⁵² ya que la de 1963, no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales⁵³ que El Salvador soportaba en esos momentos, y era necesario una ley que procurara la ampliación de las bases, mediante una reducción de sus exenciones, así como una tabla impositiva simple con tasas moderadas en todos los tramos,

⁴⁷ Pozas, El Impuesto sobre la Renta, 12.

⁴⁸ Decreto Legislativo número 472 del día 19 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial número 24, tomo 201, del día 21 de diciembre de 1963, el cual entró en vigor el 31 de diciembre de 1963.

⁴⁹ El Profesor Oliver Oldman, dividió su trabajo en dos partes; el primero, en un memorándum destinado al ministerio de Hacienda y el segundo contenía diversos puntos de vista.

⁵⁰ Pozas, El Impuesto sobre la Renta, 14

⁵¹ Fortín, Impuesto sobre la Renta, 146.

⁵² Ley del Impuesto sobre la Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador)1991.

⁵³ Luis Vásquez López, *Leyes en materia Tributaria*, 20ª ed. (El Salvador, LIS, 2012), 349.

similar para las personas naturales como jurídicas, con la finalidad de equiparar las cargas a los distintos contribuyentes, considerándose en su administración y aplicación, facilidades para una mejor seguridad, transparencia y el acceso de procedimientos en los cuales se estructuraba de una manera diferente a las anteriores leyes, por lo que de una forma lógica y sistemática debía ser más ordenada.

La ley en mención eliminó el concepto de Renta Bruta por el de Renta Obtenida, así como el crédito básico, los ejercicios especiales, y se elevó el mínimo exento, estableciendo que los ejercicios de imposición comenzarían el primero de enero y finalizarían el treinta y uno de diciembre.⁵⁴

⁵⁴ Ibid.

CAPITULO II

EVOLUCIÓN Y MARCO TEORICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El presente capitulo se desarrolla con la finalidad de recrear los puntos más importantes de la historia del Impuesto sobre la Renta y los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, para lo cual se hace énfasis a diversos períodos, desde la época antigua, seguido por el Imperio Romano, edad media, la época precolombina junto con la Revolución Industrial, hasta llegar a la actualidad, en donde se explica el concepto de renta, las funciones y límites del principio de Capacidad Contributiva y la relación que tiene con el principio de Igualdad Tributaria, así también se estudia el Hecho Generador, todo lo anterior con el propósito de lograr una organización estructurada del tema desde sus orígenes hasta la actualidad.

2.1 Evolución del Impuesto sobre la Renta

En la humanidad ha existido la imposición del más fuerte, principalmente en lo económico, lo que ha propiciado el enriquecimiento excesivo de unos pocos, en perjuicio de la mayoría; sin embargo, según la historia, con el correr del tiempo, los abusos e injusticias han venido disminuyendo y observándose la tendencia a la implementación de sistemas fiscales justos, aplicables en distintos estados.⁵⁵

⁵⁵ Pedro Emiliano Hernández Gaona. *Derecho Municipal*, (México: Universidad Nacional Autónoma de México 1991) http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_02.pdf. (Acceso 08 de julio de 2016).

2.1.1 Época Antigua

El impuesto se retoma desde tiempos antiguos, y ha sido tratado en diversos países, entre ellos la india, el cual se remonta a 300 años antes de Cristo, y en la obra Arthashastra,⁵⁶ o inicio de la riqueza de Kantihua, se encontraba un principio que posteriormente desarrollaría Adam Smith en las reglas clásicas de la recaudación tributaria, en el citado libro se indicaba la siguiente frase, así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos estén presentes,⁵⁷ lo que conllevaba a determinar que según lo que en su momento fuere cosechado, así deberían ser pagados los impuestos.

En Egipto según antecedentes, se han localizado textos en escrituras cuneiformes,⁵⁸ que tienen antigüedad de casi 5000 años, en el que se indicó que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador se debe temer, bajo ese contexto la forma de tributar en ese tiempo y en ese país era el trabajo físico, siendo una forma común de pagar los impuestos, ejemplo de ello fue la construcción de la pirámide del rey Keops, construida 2,500 A.C, dicha obra la elaboraron alrededor de cien mil personas durante veinte años.⁵⁹

Otra forma de pagar impuestos era que los contribuyentes cuando presentaban la declaración debían arrodillarse y pedir gracia al rey bíblico Salomón; asimismo, los Reyes Babilónicos y Sirios utilizaban miles de trabajadores para cortar cedros del Líbano y trasladarlos para la construcción

⁵⁶ Obra descubierta por el estudioso hindú R. Shamasastri; el punto importante de esta obra fue la administración pública, este documento era un tratado teórico y manual práctico de administración pública compuesta por los estadistas pasados.

⁵⁷ Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, 2º ed. (Argentina, Plus Ultra, Buenos Aires, Argentina, 1996), 167.

⁵⁸ La escritura cuneiforme es comúnmente aceptada como una de las formas antiguas de expresión escrita, según el registro de restos arqueológicos.

⁵⁹ Hernández, Derecho Municipal.120

de sus palacios y embarcaciones; y en las victorias obtenidas en campañas militares levantaban monumentos en los que inscribían que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

En cambio una ciudad donde se aplicó el impuesto de una manera distinta fue en Atenas, en ella existían los llamados impuestos sobre el capital de la eisfora,⁶⁰ por las necesidades de la guerra contra Esparta, fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad, siendo de relevancia que los griegos aplicaron una especie de impuesto progresivo sobre la renta, además dirigieron la liga de estados que le pagaban una cuota para construir navíos y equiparar soldados, el tesoro y las tierras recién conquistadas se repartían entre los campesinos asalariados, también se dictaron disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población, por lo que la democracia ateniense no concebía los impuestos directos como los únicos equitativos y así en épocas de paz recaudaban impuestos indirectos, como los que recaían sobre el mercado y el consumo.⁶¹

2.1.2 Durante el Imperio Romano

En Roma, existieron diferentes tributos importantes, entre ellos, la “*vicésima hereditatum*” o denominada impuesto sobre las herencias, el cual en la época de Augusto, estaban obligados al pago los ciudadanos romanos, independientemente de su lugar de residencia, que tuvieran la cualidad de herederos tanto legal abintestato, como testamentarios, legatarios y los donatarios mortis causa, también se tienen antecedentes de tributación excesiva, como el caso del “*ultra tributa*”, las joyas y los carros cuyo valor

⁶⁰ La eisfora, fue el primer impuesto a la riqueza que fue aplicado por el primer gran economista de todos los tiempos llamado Solón.

⁶¹ DGII República Dominicana. Educación Tributaria. *Los Impuestos en la Antigua Grecia*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
<http://www.ciat.org/index.php/es/novedades/historico-de-noticias/noticia/1145-losimpuestos-en-la-antigua-grecia.html>. (Acceso 22 de septiembre de 2016).

superara quince mil ases, eran valuados por Catón en el imperio patrimonial diez veces más del valor original; los esclavos menores de veinte años comprados en un lustro anterior en diez mil ases, tomados diez veces más que el precio de adquisición para los citados patrimonios de lujo, la cuota impositiva del *Tributum* se aumentaba tres veces.⁶²

Por otra parte, con la “*Lex Julia Municipalis*”⁶³ surgieron localidades llamadas *Fora* y *Conciliabula*, las cuales constituían ciudades independientes que tenían la facultad de administración interior y en sus habitantes el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas de los impuestos, por ello se denominó *Munícipes*, a los habitantes de tales ciudades o villas.

Entre los cargos municipales romanos, se menciona al *Curator*, quien velaba por los intereses fiscales y el defensor *Civitatis* que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuesto; además, los senadores que componían el *Ordo Decorionum*, respondían con su propio patrimonio por la exacción de los Impuestos Municipales; en cambio, los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados, los Barbaros en los últimos tiempos del Imperio Romano cobraron tributos de los ciudadanos que eran pagados primero para apaciguarlos y luego en virtud de la conquista.⁶⁴

Posteriormente con la decadencia del Imperio Romano, se ejerció un poder absoluto y despótico por los emperadores, siendo los ingresos más

⁶² Carmen Rendo Rodríguez, “De La Vicésima Hereditatum, al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español”, *Revista Internacional de Derecho Romano* (2015) 196.

⁶³ Reglamentaba al funcionamiento de la policía de Roma y el estatuto municipal de las ciudades equipadas jurídicamente.

⁶⁴ Gerardo Jacinto Gómez Velásquez. *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*, Lagos de Moreno, Jalisco, diciembre 2010. http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/557.pdf.(Acceso 05 de agosto 2017).

importantes del Imperio Romano, los tributos provenientes de las provincias sometidas a guerras, imponiendo un poder arbitrario en la sucesión de sus gobernantes, los emperadores romanos, algunos normales y otros dictadores, elevaban los impuestos en forma muy significativa, y cuando ascendía al poder un emperador justo, disminuían los tributos hasta la trigésima parte y con ellos les bastaba para satisfacer las necesidades del Estado, tal es el caso de emperadores como Nerva, Trajano, Marco Aurelio y Alejandro Severo, en cambio Roma sufrió con Nerón, Calígula y Heliogábalo, siendo que el Imperio Romano, legó una lección a los pueblos y el despotismo⁶⁵ tributario fue causa de la disolución del estado de esa época.⁶⁶

2.1.3 Edad Media

Los impuestos de la edad media según la historia, en cierta forma han subsistido hasta los días, con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia, las finanzas y las necesidades económicas de los estados han impuesto, y un gran número de los gravámenes existentes, se encontraban en germen de las prestaciones que exigían los señores feudales;⁶⁷ en el siglo V, hubo un cambio el cual consistía en una economía de tipo rural, con la cual se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había más ciudades que abastecer, ni comerciantes que llevaran productos de unas regiones a otras.

En ese tiempo, los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones; las primeras eran prestaciones de servicios personales, las cuales consistían en prestar el servicio militar, es decir que los vasallos y

⁶⁵ Despotismo fue una forma de gobierno que tenían algunas monarquías europeas del siglo VIII.

⁶⁶ Gómez, Tratamiento Fiscal, 23.

⁶⁷ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Los Impuestos, 27^a ed. (Argentina, Porrúa, S.A, AV, República de Argentina-México 1986), 27.

siervos debían acompañar a la guerra al señor feudal,⁶⁸ obligación que se fue reduciendo con el paso del tiempo hasta que en el siglo XIII, sólo fue necesario que lo acompañaran hasta los límites de determinada región no muy lejana, y por cuarenta días únicamente, así también los vasallos tenían la obligación de prestar guardia en el castillo del señor feudal y de alojar en su casa a los visitantes del mismo.⁶⁹

Con este tipo de contribución⁷⁰ disminuyó la obligación de recibir cierto número de visitantes durante un determinado tiempo u ocasiones al año; la contribución de los vasallos era la de asesorar al señor en sus negocios, de tal manera que tenían que asistir a las audiencias, las que con el tiempo se redujeron a tres en el año, durante la pascua, el pentecostés y la noche buena; además, los siervos como parte del tributo en servicios personales, cultivaban las tierras de su señor ciertos días a la semana, para lo cual participaban con sus manos o con la fuerza de trabajo de sus animales de carga.

Las segundas contribuciones eran las de tipo económico, liquidables en dinero o en especie, consistían en la participación de los productos de la tierra, recibiendo también derechos en metal o en granos por cada cabeza de ganado, como bueyes, carneros, puercos o cabras. Otro derecho en especie consistía en que los labriegos estaban obligados a realizar actividades y el uso de las instalaciones generaba ganancias al patrón, a estas contribuciones se les denominó Banalidades, instituidas por medio de Bando, Pregón o Edicto, ya que el clero recibía un impuesto en especie en forma de vino que producían los campesinos.⁷¹

⁶⁸ Señor feudal era el administrador de la tierra, era quien ostentaba el poder, este hombre se encargaba de proteger a sus vasallos y los vasallos por su parte estaban obligados a pagar tributos e impuestos a su señor.

⁶⁹ Gomez, Tratamiento Fiscal, 28.

⁷⁰ Guillermo Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*. 40

⁷¹ *Ibíd*, 30 y 37.

Un impuesto muy común de esa época, fue el de la talla o pecho,⁷² el cual era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie, se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una talla con un cuchillo en un pedazo de madera; en un inicio este impuesto, se estableció en forma arbitraria, y lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento de la hija del señor feudal, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

Adicional a lo anterior, otros impuestos eran el de la mano muerta, el cual consistió en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados, los colaterales podían pedir la herencia con el permiso del señor feudal, pero siempre y cuando pagaran un rescate muy elevado que se le llamaba derecho de relieve, así también el señor feudal se adjudicaba los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio; el diezmo el cual formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en que el contribuyente debía pagar la décima parte de todos sus productos, otro impuesto era el de peaje, el cual se cobraba al transitar por determinados caminos o por cruzar algún puente, denominándose pontazgo.

Algunos autores mencionan que los señores feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles y por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie, un ejemplo fue que en el año de 1218 todo mercader foráneo que cruzara por San Owen o sus alrededores para vender especias en Inglaterra tenía que pagar al castellano una libra de pimienta.

⁷² El impuesto de Talla o pecho en esa época, consistía en una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia.

Con base en lo anterior, es de resaltar que en la Edad Media las contribuciones que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignas e intolerables por ser impuestas obligatoria y arbitrariamente,⁷³ a lo cual se ejemplifica, cuando se hablaba del derecho de toma, el cual consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo necesario de sus siervos para condicionar su castillo, pagando por ello el precio que el mismo fijara.⁷⁴

2.1.4 Época Precolombina y Revolución Industrial

En el México precolombino se acostumbraba entregar a los aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas, el rey Azcapotzalco pedía a los aztecas que aparte de la balsa sembrada de flores y frutos que le entregaban como tributo, le llevaran también una garza y un pato echado sobre sus huevos, de tal manera que al recibirlos estuvieran picando el cascarón,⁷⁵ y la mejor técnica de tributación fue que utilizaron a los Calpixquis,⁷⁶ quienes llevaban como signo distintivo o credencial una vara y un abanico para que cobraran los tributos, imponiendo fuertes cargas tributarias a los pueblos vencidos, los cortesanos utilizaban productos naturales como el algodón y los metales preciosos como tributos.

Posteriormente el Impuesto a la Renta como tal, surgió debido a la Revolución Industrial⁷⁷ con la consolidación de la prosperidad, ya que en ese momento no existía excedente suficiente; según la leyenda, William Pitt fue el

⁷³ Alberto Barreix Martín Bes, *Breve Historia del Impuesto sobre la Renta*, (Uruguay, Instituto de Estudios Fiscales, Banco Interamericano de Desarrollo, Oficina de Planeamiento y Presupuesto de Uruguay DOC. No 9/10, 2001).

⁷⁴ Gómez, Tratamiento Fiscal. 8

⁷⁵ *Ibíd*, 9.

⁷⁶ Los Calpixquis eran mayordomos nombrados por el pro de la comunidad, con el fin de recaudar el tributo de cada pueblo.

<http://www.gdn.unam.mx/diccionario/consultar/calpixqui>. (Acceso 24 de noviembre de 2016).

⁷⁷ La Revolución Industrial, fue un proceso de transformación económica, social tecnológica que se inició en la segunda mitad del siglo XVIII, la cual finalizó entre 1820 y 1840.

pionero del Impuesto a la Renta,⁷⁸ aprobado por el Parlamento británico, quien derrotó a los ejércitos napoleónicos que se pertrechaban con poco más financiamiento que el derivado de sus conquistas.

Desde su implantación en 1799 hasta 1816, cuando no sólo fue derogado, sino que se ordenó eliminar todos sus registros, el tributo llegó a rendir un veintiocho por ciento extra de recaudación durante los años más duros de la guerra contra Francia, a una tasa del diez por ciento.⁷⁹

A pesar de lo anterior, Montesquieu en la obra el espíritu de las leyes hizo creer a todos en la división del poder y en la potestad del legislativo, para que el pueblo fuese quien acordara y aprobara los tributos a través de sus representantes electos, por lo que el pueblo no se preguntó en ese momento para que serviría realmente el tributo, sino que se limitó a ejercer su aparente soberanía.

En otro ámbito, el impuesto proporcional⁸⁰ representó un medio para conseguir un bien colectivo, financiar la guerra, viéndose favorecido por una evolución institucional de representación, el parlamento dirigía las finanzas públicas, también controlaba a la administración, y en menos de veinte años a partir de 1880 más de quince países introdujeron el Impuesto sobre la Renta.

Dicho impuesto contenía diferentes categorías de rentas a distintas clases, y la más alta nunca sobrepasó el diez por ciento, es decir que el impulso de este, fue la necesidad de la caja para la sostenibilidad fiscal y no

⁷⁸ William Pitt, era político británico que fue en dos ocasiones primer ministro del Reino Unido en los años 1783-1801 y 1804-1806, quien además fue miembro de una importante dinastía de políticos ingleses.

⁷⁹ Martín, Breve Historia, 6-7.

⁸⁰ La gran enciclopedia de economía define al impuesto proporcional, como aquel en el que la recaudación que se obtiene de su aplicación va creciendo en la misma proporción que la de la renta, y el cual se toma como base del impuesto.

el principio de capacidad de pago, aunque la academia y los políticos reconocían que el principio de la capacidad de pago predominaba al criterio del gobierno limitado y la proporcionalidad en las cargas.⁸¹

Del mismo modo, a finales del siglo XIX estaba implantado el estado bienestar⁸² y con ello el crecimiento del tamaño y de la actividad estatal, en un contexto de participación política, la cual consistía en dos objetivos originarios; el primero consistió en incrementar la seguridad de la población contra la adversidad, y la segunda en redistribuir el ingreso mediante la transferencia de los ricos a los pobres y para esos objetivos, la imposición a la renta era un instrumento fundamental, indirectamente como financiación de la seguridad social y directamente como redistribuidor del ingreso.

2.2 Evolución del principio de Capacidad Contributiva

El origen de este principio se remonta a tiempos de Florentino Francesco Guicciardi, quien a principios del siglo XVI afirmaba que somos todos ciudadanos de un mismo Estado por lo que todos somos iguales,⁸³ y solo puede haber verdadera justicia o verdadera igualdad si los impuestos nos devuelven a todos al mismo nivel económico, por lo que es necesario que nos tornemos tan iguales como la razón quiere que seamos.⁸⁴

La influencia del principio de Capacidad Contributiva se concibió con intensidad en el Estado Liberal, pasando a operar de forma autónoma en el

⁸¹ Martín, Breve Historia, 10.

⁸² Liliana Beatriz Constante, en el ensayo denominado de que hablamos cuando hablamos del Estado Bienestar, manifiesta que consiste en la obligación explícita que asume el aparato estatal de suministrar asistencia y apoyo a los ciudadanos que sufren necesidades y riesgos específicos característicos de la sociedad mercantil.

⁸³ Franco Gallo, *La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación*, Conferencia Técnica del CIAT Taormina 2000, (España, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002),40.

⁸⁴ *Ibíd*, 41

Estado social,⁸⁵ pero fue sobre todo en la segunda posguerra con su consagración a nivel constitucional, que pasó a ser más analizado por el derecho fiscal como principio aglutinante de la limitación del Estado fiscal contemporáneo.⁸⁶

Por lo que este principio se ubicó en tres épocas de la historia, siendo las siguientes: La época anterior al Renacimiento, en la que se suscitaron problemas tanto en la definición de la base imponible como a nivel de la recaudación del tributo, se optaba generalmente por medir la riqueza a través de las actividades ligadas a la tierra, dada la dificultad de control asociada a las actividades comerciales practicadas de forma dispersa, se admitían los pagos en especie.⁸⁷

En la época clásica, estando en pleno período del liberalismo, del mercantilismo y de la fisiocracia,⁸⁸ nació el Estado de Derecho, y el no intervencionismo en materia de capacidad contributiva debía conducir a una situación de indiferencia; la tributación se hacía de acuerdo a un sistema de cuotas en el cual las reglas de incidencia establecían comisiones de participación individual, generalmente expresadas en porcentajes atribuidas a la dimensión, al volumen del objeto o a la calidad de los sujetos; por otro lado, de acuerdo con esta filosofía no se verificó la relación costo-beneficio en el

⁸⁵ Benito Sanz Díaz, *Historia del pensamiento político moderno*, Universidad de Valencia, Facultad de Dret Valencia. Expresa que el liberalismo afirma la primacía del hombre en la sociedad, y Estado social, es aquel que acepta e incorpora al orden jurídico, a partir de la Constitución, derechos sociales fundamentales junto a los derechos civiles y políticos

⁸⁶ El principio de capacidad contributiva expresa o tácitamente, es independiente o no de otros principios tales como el principio de igualdad.

⁸⁷ El pago en especie consistía en la participación de los productos de la tierra, y un ejemplo de este fue que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones

⁸⁸ Eduardo Escartín González, en el documento *Historia del Pensamiento Económico, Tema 10*, expresa que el nombre de fisiocracia es extraído del griego, y tiene precisamente el significado; fisis igual naturaleza y cracia igual gobierno. La Naturaleza, regida por la ley natural, es la que debe gobernar todas las instituciones humanas.

ámbito individual, presuponiéndose antes una efectiva retribución o intercambio de valores.⁸⁹

Por el contrario, el principio de Capacidad Contributiva en la Revolución Industrial, surgió de la enunciación de reglas o principios genéricos relativos a los sistemas fiscales,⁹⁰ atribuyéndosele al impuesto la función de realización de justicia social, reconociéndose la necesidad de defensa de los patrimonios y la protección de las personas, a lo cual Zemborain Luis, expresa la teoría de la justicia distributiva como una imposición sobre las personas, el cual establece la manera en que una sociedad o un gobierno asignan sus recursos o productos escasos a individuos con objetivos contrapuestos. Así de conformidad con la aplicación de este principio en el dominio fiscal, se afirmaba que el contribuyente rico y el contribuyente pobre debían merecer tratamientos diferentes.⁹¹

Por último, se relaciona la época contemporánea, en la cual se mencionaba el aspecto individual predominante en el pensamiento del siglo XIX, ya que prevaleció lo social, la idea de la finalidad colectiva, limitación y destino de los derechos e intereses individuales, así como el concepto de Estado-Nación el cual dio lugar a una perspectiva universalista de las

⁸⁹ Roberto Ruiz Díaz Labrano, en el informe *El Estado de Derecho algunos Elementos y Condicionamientos para su efectiva vigencia*, expresa que Estado de Derecho, es aquél en el cual los gobernantes son electos por el procedimiento previsto con antelación en la ley y donde el sometimiento a la ley es el elemento distintivo y rasgo característico, la primacía de la ley se traduce en el principio fundamental de legalidad, mismo que debe ser aplicado de la forma mas correcta, con el fin de dar cumplimiento a lo establecido por el legislador.

⁹⁰ Clotilde Celorico Palma, “La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva” (Conferencia Técnica dictada del 2 al 5 de octubre de 2000, Italia).
http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/english/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf. (Acceso 21 de septiembre de 2016).

⁹¹ Zemborain, expresa que el origen de la formulación del principio de capacidad contributiva tal como se conoce se encuentra precisamente ligado a estas ideas que florecen en la época de la Revolución Industrial. “Una Teoría de Justicia Distributiva para Interacciones Sociales y de Mercado”, (Cultura Económica, n. 81-82, 2011): 64.
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/una-teoria-justicia-distributiva.pdf>.

relaciones de la vida de sus ciudadanos en los Estados y que conllevó a la institución de un derecho tributario internacional.⁹²

El intervencionismo del Estado caracterizó y condicionó su influencia sobre la estructura económica del individuo, siguiéndole la empresa como elemento fundamental de producción de la riqueza, y a esta las asociaciones, eliminándose en esa época los impuestos fraccionarios o cedulares sobre las fuentes de utilidad, pasándose a una tributación única y personal de los rendimientos de los individuos.

En lo que se refiere a las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, este principio se consignó expresamente en las Constituciones, española, griega e italiana, al igual que en la Constitución francesa, dado el respectivo preámbulo incluido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano francés de 1789.⁹³

2.3 Evolución del principio de Igualdad Tributaria

En épocas medievales, la configuración del principio de igualdad como derecho fundamental fue asociado al concepto de justicia, lo que llevó a confundirlo con el principio de legalidad al identificarlo como el guardián para el cumplimiento riguroso de la obligación de una norma, ya que la ley se manifestaba justa e igualitaria al crearse mediante un ordenamiento jurídico.⁹⁴

Esa antigua y constante aspiración de las personas por lograr la igualdad jurídica y terminar con las discriminaciones, se materializó con la llegada del Estado liberal tras acabar con el antiguo régimen lleno de privilegios injustos y

⁹² Luis Villoro, expresa que el Estado Nación es concebido como una asociación de individuos que se unen libremente por contrato.
http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lri/roman_b_d/capitulo1.pdf.

⁹³ Celorico, La Evolución Conceptual, 145.

⁹⁴ Francisco Rubio Llorente, *La Igualdad en la Aplicación de la Ley en Anuario de la Facultad de Derecho*, (España, Universidad Autónoma de Madrid, N° 1, 1997), 146 - 147.

arbitrarios. Fue ese momento de trascendencia en la historia del ser humano, suponiendo la transición en las ideas políticas y jurídicas, propugnando una nueva concepción de percibir la justicia a través de la igualdad;⁹⁵ y una de las principales reivindicaciones del movimiento revolucionario liberal, fue la conquista y proclamación del principio de igualdad ante la ley⁹⁶ y la prohibición de discriminación, para romper con la desigualdad tan rigurosa que existía por parte de un sector de la población que abarcaba al clero, el cual era poseedor de extensos dominios.⁹⁷

Lo que se buscaba era la abolición de los estamentos⁹⁸ más privilegiados de la sociedad, de ahí que por su importancia formara parte del emblema de la Revolución Francesa al grito de Libertad, Igualdad y Fraternidad, partiendo de la idea de que todos los hombres nacen libres e iguales y deben recibir un trato igual ante la ley, sin que prevalezcan privilegios o discriminaciones, ya que en la antigüedad, la distinción entre las personas que estaban obligadas a efectuar aportaciones para los gastos del soberano llamado rey, emperador, señor feudal, etc., se hacía en relación a la situación social a la que se pertenecía; es decir, que eran siempre los cultivadores de la tierra, los comerciantes o los pueblos vencidos en las confrontaciones Béticas, quienes

⁹⁵ Miguel Alfonso Ruiz, *La Igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Principio de Igualdad*, (España, Madrid, 2000), 158-159.

⁹⁶ Bereijo, expresa en el documento, *El Sistema Tributario en la Constitución, Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, que difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación con presupuestos de hecho sustancialmente idénticos.

⁹⁷ Raúl Pérez Mendoza, *El Principio Tributario de Igualdad Generalidad, Proporcionalidad y la Sociedad en el Perú*, Universidad Nacional Mayor de San Marcos- UNMSM- Lima Perú, octubre 2014. 104.

⁹⁸ Mendoza, manifiesta que se denominaba tercer estamento, desde el siglo XV el Tercer Estado, el cual estaba integrado por la mayoría de la población de veinticuatro millones de personas, de las cuales el ochenta por ciento eran campesinos y el veinte por ciento burgueses. Por lo que, en el tercer Estado, en especial los campesinos, absorbían el mayor peso de los tributos, siendo ellos los mas afectados ya que en vez de aumentar su patrimonio, este se reducía.

tenían la obligación contributiva;⁹⁹ por consiguiente, el criterio de justicia dependía de la situación política y social que sustentaba el contribuyente, así los ricos y el clero por lo general estaban exentos del cumplimiento de obligaciones tributarias, esgrimido como argumento el que sus funciones eran necesarias para el desarrollo del Estado.¹⁰⁰

Posteriormente el movimiento revolucionario de Francia,¹⁰¹ fragmentó y abolió los privilegios de clase de un sector de la población que comprendió a la nobleza y al clero, y una de las razones que ocasionaron el derrumbamiento del antiguo régimen francés fue la desigualdad tan drástica y el absolutismo,¹⁰² causas de graves problemas sociales.

El autor García Bueno cita a Alessandro Pizzorusso, quien indicó que la importancia del principio de igualdad, es que ha estado presente en la concepción cristiana del mundo, como en su caso fue el inicio de la Revolución Francesa a través de la toma de la Bastilla,¹⁰³ en ese contexto institucional, el régimen fiscal se caracterizó por la más absoluta desigualdad, ya que ningún tributo era general para todos los súbditos, ni común a todo el reino.¹⁰⁴

⁹⁹ Francisco Fernández Segado, "El principio de igualdad jurídica y la no discriminación por razón de sexo en el Ordenamiento Constitucional Español" *Revista jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*, n.1 (1996): 85.

¹⁰⁰ Martín, Breve Historia, 15.

¹⁰¹ El principio de igualdad fue uno de los principios básicos que surgió en la Revolución Francesa, e impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista, por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley, mismos que debían ser regulados y aplicado de forma equitativa a los sujetos, independientemente de su situación, económica, social y política.

¹⁰² El absolutismo, es un término que procede del latín *absolutus* que significa, acabado, perfecto, y fue el principal modelo de gobierno en Europa durante la época moderna.

¹⁰³ La Bastilla era un edificio de París que representaba la injusticia y la falta de libertad, donde se encarcelaba a las personas que se manifestaban en contra del poder del rey o se expresaban en contra de las decisiones reales. <http://www.descubriparis.com/historia-de-la-bastilla.php>. (Acceso 21 de septiembre de 2016).

¹⁰⁴ Alessandro Pizzorusso, *Lecciones de Derecho Constitucional*, 3ª ed. (España: Centro de Estudios Constitucionales Porrúa. Madrid 1984), 163.

Por el contrario, la hacienda en ese período histórico del antiguo régimen,¹⁰⁵ se caracterizaba por la desigualdad ante el impuesto de las personas obligadas a contribuir, la conservación de diferentes sistemas fiscales en cada territorio y la existencia de una alta presión fiscal, deduciéndose por consiguiente, que se trataba de una situación de desigualdad contributiva que perjudicaba a las sociedades rurales más pobres, lo que demostró que estaba muy lejos del cumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria.¹⁰⁶

2.4 Marco Teórico del Impuesto sobre la Renta y de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva

Dentro de este apartado se desarrolla lo referente al concepto, características, funciones, y relación entre el Impuesto sobre la Renta y los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva.

2.4.1 Concepto de Renta

La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo, esa fuente es el capital, y como permanece inalterado, tiene la propiedad de ser un nacimiento productivo y durable, de acuerdo con 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,¹⁰⁷ por su parte, García Belsunce, considera a la renta como un conjunto eminentemente funcional, que asume formas y contenidos diversos, según la función que está llamada a desempeñar dentro de los objetivos económicos y

¹⁰⁵ El término Antiguo Régimen empezó a emplearse durante la Revolución Francesa, siendo aquello que se quería destruir por su carácter arcaico e injusto.

¹⁰⁶ Martín, Breve Historia, 17.

¹⁰⁷ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed, (Argentina: De Palma, Buenos Aires, 2001). 533-534.

sociales y la define como la riqueza nueva material que fluye de una fuente productiva, durable y que se expresa en términos monetarios, y el estadounidense Fischer la define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona proporcionan en un determinado periodo.¹⁰⁸

Susana Wittmann¹⁰⁹ expresa algunos de los tipos de renta establecidos en la doctrina, en base al Impuesto sobre la Renta, siendo estos:

Renta, entrada la cual tiende a gravar la totalidad de los incrementos patrimoniales que experimente una persona por un hecho de suerte; y un ejemplo sería ganar en la lotería o en la rueda de la fortuna, una donación o una herencia o por la explotación de una actividad económica o la prestación de servicios de cualquier clase.

Por otra parte, está la Renta consumida, la cual implica que se gravan los gastos, no los ingresos que se producen, es decir, el consumo tiene la finalidad de estimular el ahorro, orientando la inversión que realizan los sujetos.

Otro tipo de renta es la producida, misma que consiste en verificar la diferencia entre la renta bruta y las deducciones y exenciones fijadas por la ley; es decir que se grava la renta que se produce en un período fiscal determinado, por ejemplo, en El Salvador el periodo fiscal comprende del 1 de enero al 31 de diciembre,¹¹⁰ partiendo de una riqueza preexistente, es decir que la renta producida es una riqueza nueva, es un aumento en el patrimonio que experimenta una persona física o una persona jurídica, como una sociedad mercantil.

¹⁰⁸ De la Garza, Evolución de los conceptos, 15.

¹⁰⁹ Susana Wittmann Stengel, *Delitos Tributario, aspectos teóricos*, (Costa Rica: San José, Corte Suprema de Justicia, Escuela Judicial, 2009), 16.

¹¹⁰ Ley del Impuesto sobre la Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador)1991.

Es importante distinguir también la renta bruta y la renta neta; siendo que la renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, así como cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados a partir del período fiscal siguiente; y la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por la ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.¹¹¹

2.4.2 Impuesto sobre la Renta

El Impuesto es una parte de los ingresos de las personas, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales, es decir, que el Impuesto sobre la Renta es una aportación que generan las personas ya sean naturales o jurídicas, a la Administración tributaria del Estado, a efecto que el mismo pueda destinarla a cubrir el pago de los gastos públicos.

La doctrina considera que el Impuesto sobre la Renta es el más perfecto desde la perspectiva de la justicia tributaria, en cuanto toma en consideración con mayor intensidad la capacidad contributiva del sujeto pasivo;¹¹² de esta manera Valdez Costa¹¹³ cita a Jeze, quien define el Impuesto sobre la Renta como la prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada.

¹¹¹ Enrique Villalobos Quirós, *Derecho Tributario*, Tomo I, 2ª ed. (Ed. EUNED, San José, 1995). 123.

¹¹² Felipe Yáñez, *Curso de Derecho Tributario, Ley sobre Impuesto a la Renta*, (Chile: Universidad de los Andes 2007), 286.

¹¹³ Ramón Valdez Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed, (1996). 108.

El Código Tributario, define al impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo; ¹¹⁴ es decir, que es una contribución que deben aportar las personas al Estado sobre los ingresos obtenidos en un año.¹¹⁵

De esta manera el Impuesto sobre la Renta grava la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital que también puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia, o por el ejercicio de una profesión liberal, este es un Impuesto personal ya que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva de estos sujetos, teniendo en consideración su situación especial. Por lo que el referido impuesto es de carácter directo, y tiene en cuenta circunstancias personales y familiares, gravando la renta de las personas físicas, las cuales son las rentas del contribuyente que constituyen el objeto de gravamen; y es entendida además como la totalidad de sus rendimientos, ganancias, pérdidas patrimoniales, las imputaciones de renta con independencia del lugar donde se hubiesen producido, y cualquiera que sea la residencia del pagador.¹¹⁶

Este tipo de impuesto se declara, se paga cada año y recae sobre los ingresos de las personas o de las empresas, para calcularlo se requiere conocer la renta líquida del contribuyente y para determinarla se debe encontrar la renta bruta, que es la que se obtiene con la sumatoria de todos

¹¹⁴ Art. 3 del Código Tributario de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador)

¹¹⁵ Enciclopedia de Economía,sv.<http://www.economia48.com/spa/d/renta/renta.htm>. (Acceso 24 de octubre de 2016).

¹¹⁶ Oscar Ernesto Burgos Rivas, et al, "Distintas fuentes del Impuesto sobre la Renta y su relación con el principio de Igualdad y otros Principios Constitucionales" (tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2014),16

los ingresos percibidos en el año, menos los costos necesarios realizados en empresas o actividades o por un contribuyente, siempre y cuando no se trate de ingresos calificados por la ley como excepciones del impuesto; a la renta líquida gravable se le aplica la tarifa del impuesto establecido por la ley, y el resultado es el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable que el contribuyente debe pagar.¹¹⁷

En este mismo punto, Neumark¹¹⁸ establece que hay una estrecha relación entre renta y riqueza, toda vez que existe una, existe la otra, definiendo al Impuesto sobre la Renta desde el punto de vista económico, de servicio y en relación con la riqueza; por otra parte, Alvarado Esquivel,¹¹⁹ interpreta el concepto de renta como la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo este disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que ese estime convenientes, el ahorro, la inversión o el consumo.

2.4.3 Principio de Igualdad Tributaria

Los textos Constitucionales engloban una serie de principios fundamentales, que dispone el ordenamiento jurídico de cada Estado y en el ámbito tributario también están presentes principios que pretenden repartir una justa carga tributaria, teniendo un valor,¹²⁰ no solo programático, sino

¹¹⁷ Juan Martín Queralt, et al, *Derecho Tributario*, 13ª ed, (España: Thomson Aranzadi, 2008), 287.

¹¹⁸ Fritz Neumark, *Problemas económicos y financieros del estado intervencionista*, (España: Derecho Financiero, Madrid, 1964).

¹¹⁹ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, *El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta: Análisis Exclusivamente Constitucional, Nuevo Consultorio Fiscal*, (México: 1999), 60.

¹²⁰ Fidalgo Alejandro González, *La Vigencia Jurídica del Principio de Igualdad Tributaria*. (tesis final de Máster de la Abogacía).

http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/34776/6/TFM_FidalgoGonz%C3%A1lez,A.pdf
f. (Acceso 26 de Julio de 2016).

también preceptivo, para garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental.

La igualdad como un principio según el cual todos los individuos, sin distinción de personas, ya sea por su nacimiento, clase, religión, o condición económica, deben ser tratados de la misma manera.¹²¹ Regis Debray, resume la igualdad como un valor jurídico, en la siguiente frase “*sin discriminación a priori*”. Este concepto no alude a la igualdad de los sujetos, no dice que los seres humanos son iguales, sino que deben ser tratados de acuerdo con sus condiciones de vida.¹²²

La igualdad es un todo por encima de todo, es la moralidad de la dignidad humana que se proyecta en los derechos fundamentales,¹²³ posee un contenido genérico desde la moralidad constitucional, que funciona como un desarrollo del valor de la dignidad de la persona humana;¹²⁴ existiendo una misma ley para todos, lo que impide la creación de estatutos legales que contengan derechos y obligaciones especiales, atendiendo a consideraciones de nacionalidad, raza, sexo o religión.¹²⁵

Todas las fórmulas de igualdad encierran algún tipo de comparación entre dos personas, grupos de personas o situaciones, la comparación surge del

¹²¹ Enciclopedia Jurídica,s.v. <http://www.encyclopedia-juridica.biz.com /igualdad.htm>. (Acceso 20 de noviembre de 2016).

¹²² María R. Álvarez, *La potestad Tributaria*, (Venezuela: Derecho Tributario, Universidad Fermín Toro, 2015).

<http://es.slideshare.net/MarianaAlvarivas/la-potestad-tributaria-53123834>. (Acceso 23 de agosto de 2016).

¹²³ Francisco Bertrand Galindo, et al, *Manual de Derecho Constitucional*, Tomo II, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, (San Salvador. 1996). 795.

¹²⁴ Francisco Puy, *El derecho de igualdad en la Constitución española*, Jornada de Estudio número XI.

¹²⁵ Silvia Lizette Kuri de Mendoza, et al. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, (1993). 241.

reclamo de trato igualitario y en dos sentidos: El primero es alguien que es tratado en forma diferente de cómo es atendido otro, y quiere ser tratado de la misma manera porque considera que no hay razones para ser tratado en forma diferente, lo cual desde el punto de vista de la persona que siente desigualdad recurre a extenuar su reclamo de tener las mismas condiciones en iguales circunstancias que cualquier otro individuo.

El segundo, alguien que es tratado igual que otro considera que debe ser tratado en forma diferente porque hay una circunstancia relevante que justifica un trato diferenciado, sintiéndose de esta manera en un lugar de privilegios los cuales le conceden al individuo un grado de confianza para exigir un trato desigual frente aquellos que no se encuentran dentro de su esfera o círculo social, económico e incluso educativo, ya sea porque poseen una condición económica distinta, debido a los ingresos que estos obtienen por cualquier medio.¹²⁶

La Sala de lo Constitucional establece que la igualdad es imposible enmarcarla en una sola clasificación, en relación a las cualidades, situaciones y posiciones de las personas, como la mayoría de los derechos fundamentales, el derecho de igualdad no es absoluto, sino que corresponde al legislador determinar el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento normativo desigual, en ese sentido, se entiende en la sentencia, que un tribunal superior le corresponde y está facultado para examinar si un trato es desigual y brindar relevancia jurídica a cualquier situación fáctica que en la realidad se presente.¹²⁷

¹²⁶ Martín Aldao, et al, “La Igualdad Des-Enmarcada, a Veinte años de la reforma Constitucional Argentina de 1994”. *Revista Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales*, n.13 (2014): 8.

¹²⁷ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 17-95 (El Salvador, Corte Suprema, 1994), en la cual se expuso: “es indispensable consignar algunas precisiones básicas sobre la configuración constitucional de dicho derecho fundamental”.

El principio de igualdad¹²⁸ implica que las leyes tributarias o fiscales deberán dar un trato idéntico a los iguales, es decir a los que se encuentren en las mismas circunstancias, lo anterior puede manifestarse en dos sentidos: el primero previsto en la ley sobre la repartición de las cargas, es decir la repartición de derecho; y el segundo el que efectivamente se presume que se realiza en el campo de la realidad económica a través del proceso de incidencia de los tributos, los efectos compensadores del gasto público, como elemento del costo privado de los bienes y servicios que los particulares producen.¹²⁹

Del mismo modo dicho principio en el ámbito tributario, se considera en forma de capacidad contributiva, que exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera,¹³⁰ atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma y que sus aportes económicos no tengan por qué variar si los escenarios que permiten la capacidad contributiva del sujeto se encuentran en el mismo nivel.

La opinión de Ramón Bonell Colmenero, se considera importante ya que analiza desde tres puntos de vista a la igualdad: Primero que la igualdad significa que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, y que gozan de idéntico reconocimiento, garantías y oportunidad de ejercitar y hacer valer sus derechos frente a los poderes públicos, que impide que el sistema tributario sea tachado de injusto en el reparto de las cargas fiscales.¹³¹

¹²⁸ Marcial Rubio Correa, *Para conocer la Constitución de 1993*, 3ª ed., (Ed. DESCO, Lima Perú 1994), 98. Este autor define el principio de la Igualdad como la aplicación de los impuestos sin privilegios a todos aquellos que deben pagarlos según se establezca en la ley.

¹²⁹ Ahumada, *Tratado de Finanzas Públicas*, 292

¹³⁰ De Mendoza, *Manual de Derecho Financiero*. 242.

¹³¹ César Albiñana García Quintana, *La Asignación Tributaria para Fines Religiosos*. Universidad Pontificia Comillas Madrid, 1989. 55. En similar línea se manifiesta Sainz de Bujanda, para quien el principio de igualdad en materia tributaria se reduce prácticamente, al principio de capacidad contributiva.

El segundo, la igualdad es un valioso instrumento en la justa distribución de las cargas fiscales, el gravamen según la capacidad económica que se concreta cuantitativamente en el principio de proporcionalidad; y tercero la igualdad integrada por las reglas orientadas a no tratar fiscalmente de manera igual lo que es desigual y a otorgar un tratamiento equivalente entre lo que es igual.¹³²

Ayala Guevara,¹³³ sostiene que este principio determina una exigencia, en distinguir el origen o fuente del tributo, para determinar la Igualdad Tributaria o desigualdad en la situación personal de cada sujeto pasivo, según sean los esfuerzos empleados en la obtención de la capacidad contributiva, consistiendo pues, en que a esfuerzos iguales es justo que los tributos sean iguales.

Por otra parte, en forma de complemento, Luis Hernández Berenguel¹³⁴ afirmó que existen tres aspectos fundamentales en este principio: El primero que nadie puede pagar menos tributos por cuestiones raciales, sociales, sexuales, sino en relación directa con su condición económica, es decir que en la igualdad está en determinar la condición económica, y eludir o negar cualquier diferencia política.

La segunda es la generalidad y universalidad de los tributos¹³⁵ la cual consiste en que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación; y la tercera es la uniformidad, supone que la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas, lo que a su vez admite la posibilidad de

¹³² Raúl Bonell Colmenero, *Principio de igualdad y deber de Contribuir*. 2005. 186-187.

¹³³ Mario Leoncio Ayala Guevara, "Sistemática de la ley tributaria" (tesis doctoral en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador 1977).

¹³⁴ Rubio Correa, Para conocer la Constitución. 98.

¹³⁵ Fernando Hernández Guijarro. "Los Principios de Generalidad e Igualdad en la normativa Tributaria Municipal". *Rev. de Derecho* N°19, (Bolivia, enero 2015). 366.

aplicar el gravamen dividiendo a los contribuyentes en grupos o categorías según las distintas capacidades contributivas que posean y que se vean alcanzadas por el tributo, por lo que la relación establecida debe ser entre capacidad contributiva y tributo.

Por el contrario, la Igualdad de las cargas tributarias puede ser entendida de acuerdo a la formulación del profesor italiano D'Albergo citado por Víctor Uckmar en un sentido jurídico, como uniformidad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario; y en sentido económico, es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de esfuerzo personal.¹³⁶

A pesar de que todos deben contribuir, no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin ella no existe constitucionalmente obligación de tributar, observándose entonces, que la generalidad y capacidad contributiva pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad, significa entonces que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica.¹³⁷

Finalmente, diferentes autores han proporcionado sus aportaciones sobre el principio de igualdad tributaria¹³⁸ considerando que las personas que se encuentran sujetas a ciertas condiciones económicas deben ser tratadas de acuerdo con su capacidad contributiva, es decir que las que tienen mayores ingresos económicos deben aportar más que las que menor ingresos

¹³⁶ Víctor Uckmar, *Principios del derecho Constitucional Tributario*, 3ª ed, Bogotá, 2001. 59

¹³⁷ Mendoza, El Principio Tributario de Igualdad, 12

¹³⁸ Héctor Salvador Rodríguez Soriano, "De la igualdad constitucional" *Revista Realidad*, n.1 (2012).<http://www.uca.edu.sv/revistarealidad/archivo/4d8275f833772delaigualdad.pdf>. (Acceso 25 de Julio de 2016).

perciben, son razones viables sobre lo que una determinada sociedad o administrados valoran como justo.¹³⁹

La dimensión lógica de la igualdad se desglosa en tres caracteres básicos:¹⁴⁰

a) Pluralidad: Se trata de una variedad de personas, objetos o situaciones, que alude siempre a dos o más entes entre los que se manifiesta la condición de ser iguales, la igualdad en si no puede evitar tener ciertos elementos diferenciadores, siempre con características esencialmente lícitas obtenidas desde un punto de vista objetivo y razonable y cuando una pluralidad de personas posee supuestos idénticos el tratamiento legal debe ser el mismo. La pluralidad de su alcance se explica en relaciones bilaterales o multilaterales; no existe igualdad donde no se establece un determinado nexo entre varios entes, en un supuesto de entes aislados e incommunicados no cabe establecer juicios de igualdad.

b) Relacional: En la legislación nacional, debe de operar una relación entre los entes estatales y el ciudadano con la finalidad de que se dé cumplimiento a lo establecido en la Constitución de la República de El Salvador y Tratados Internacionales, con respecto al principio de igualdad.

c) Comparación: Consiste en la determinación básica para calificar a dos o más entes como iguales, que a juicio comparativo explican la necesidad de establecer, qué entes y aspectos de los mismos, deben considerarse relevantes a efecto de la igualdad; por lo que es menester contar con un elemento que haga posible su asimilación.

¹³⁹Jorge Machicado, *¿Qué Es Un Principio?*, *Apuntes Jurídicos*, 2013.

¹⁴⁰ Antonio Enrique Pérez Luño, Dimensiones de la igualdad formal. Ed., Dykinson. <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/07/principio-lbmb.htm>15. (Acceso 20 de diciembre 2016)

2.4.4 Principio de Capacidad Contributiva

Este principio define al ser humano como un sujeto económico, tomando en cuenta sus condiciones económicas, no importando las circunstancias sociales o culturales, ni la calidad intelectual que posea, sino la capacidad de generar riquezas y rentas, para lograr cierta conexión con la imposición tributaria; por medio del mismo principio, el sujeto de derecho, persona natural o jurídica es afectado en relación directa con su condición económica y con las características y elementos adheridos a este sujeto como generador de riqueza.¹⁴¹

La capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes que indica la cantidad de riqueza, que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y además la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada, es decir que la capacidad contributiva constituye el presupuesto, límite y fundamento del pago, que consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria, según los criterios de progresividad.

La proporcionalidad¹⁴² y la progresividad,¹⁴³ más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de Igualdad Tributaria como fuente inspiradora del sistema tributario, al

¹⁴¹ Pedro Flores Polo, *Derecho Financiero y Tributario Peruano*, Ediciones Justo Valenzuela V, E.I.R.L, (Lima, Perú, 1983). 309. La capacidad contributiva, es la aptitud para pagar tributos la cual reposa en el patrimonio o riqueza propia del contribuyente. Menciona además la opinión de Jarach, quien define a la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular.

¹⁴² Adolfo Arrijo Vizcaíno, *Derecho Fiscal*, 18ª ed. (Ed Themis, México, 2004), 256. La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

¹⁴³ La progresividad del sistema tributario permite la consecución de unos fines distintos como pueden ser la distribución de la renta. A González García, *El concepto de Tributo, Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, (Ed. Temis, Bogotá, 2001).

servicio de una efectiva igualdad de hecho, 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.¹⁴⁴

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se convierte paralelamente en un derecho para los sujetos obligados; de esta manera puede decirse, que se trata de un derecho fundamental; por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato al favorecer las cargas públicas, que corresponde a la dignidad de la persona, y, por otra parte, supone la medida del deber de contribuir al Estado.¹⁴⁵

El punto de partida de la capacidad contributiva lo constituye la idea de financiación del gasto público,¹⁴⁶ la obtención de fondos, la cual se puede lograr mediante diferentes modalidades, entre ellas el atribuirles a los ciudadanos de manera obligatoria, la financiación de una parte del gasto público por reparto, es decir, que los ciudadanos contribuyen a la cobertura del gasto público y en la medida en que es obligatorio, quedan sujetos al deber de contribuir.

En efecto las aportaciones al gasto público deberán fijarse en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y para concurrir a la carga pública, el contribuyente debe ser económicamente apto, es decir, que debe poseer riqueza suficiente para ser capaz de hacer frente a la obligación tributaria que se presente, ya que si no posee las condiciones económicas para ser sujeto de pago, se puede ver vulnerado su derecho económico.

¹⁴⁴ Queralt, Curso de Derecho Financiero. 155.

¹⁴⁵ María Elena Páez Medina, "La Capacidad Contributiva en los tributos medioambientales", (tesis doctoral, 2012), 86. <http://gredos.usal.es/jspui/handle/10366/115606> (Acceso 16 de agosto de 2016).

¹⁴⁶ De Mendoza, Manual de Derecho Financiero. 50

Del mismo modo, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma,¹⁴⁷ esta valoración implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno.¹⁴⁸ A este respecto, lo expone Bayona y Soler, como el principio Constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos.¹⁴⁹

Ahora bien, la capacidad contributiva es la capacidad económica de satisfacer un tributo, la que se manifiesta por la riqueza que se gana y beneficios que se derivan del contribuyente por un servicio público material o inmaterial.¹⁵⁰

Este principio desde el punto de vista jurisprudencial proporciona los siguientes aportes y generalmente se mide por medio de cuatro indicadores: el primero es patrimonio; el segundo la renta y el tercero el consumo o el tráfico de bienes, teniendo en cuenta lo anterior, en las Sentencias¹⁵¹ y Amparos, respectivamente, se sostuvo que el legislador solo puede elegir como hechos que generen la obligación de tributar aquellos que directa o indirectamente, revelen cierta capacidad económica y de manera congruente, la base o elemento para establecer la intensidad del gravamen también debe reflejar dicha capacidad.

¹⁴⁷ Francisco José Cañal García, "Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas Formulaciones Doctrinales", *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, n. 4, (México 1996): 20. La capacidad contributiva se externa como la fuerza económica del sujeto pasivo, que es susceptible de gravamen, así el legislador establece los impuestos, en base a las aptitudes económicas que los contribuyentes tienen en un período determinado.

¹⁴⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996. 301.

¹⁴⁹ De Mendoza, *Manual de Derecho Financiero*. 55.

¹⁵⁰ Mario Leoncio Ayala Guevara, *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*. 42.

¹⁵¹ Sala de lo Constitucional, Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 22-IX-2010, 2-II-2011 y 455-2007 y 1005-2008 (El Salvador, Corte Suprema, 2008, 2010,2011).

2.4.4.1 Funciones del Principio de Capacidad Contributiva

La contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propios del Estado, de esta manera se contempla no simplemente la igualdad formal, sino que también como instrumento al servicio de la igualdad material; en relación a lo anterior Pérez Royo¹⁵² dice que el principio de capacidad económica en el ordenamiento constitucional tributario cumple tres funciones esenciales las cuales son:

La primera es el fundamento de la imposición o de la tributación, consistente en que tal principio debe de estar en la propia Constitución como deber de contribuir, es lo que sirve de fundamento a la imposición, a lo cual el profesor Fernando Pérez Royo, establece que la conexión entre este fundamento de capacidad económica es la exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra.

La segunda es el límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario, lo que implica que el principio de capacidad contributiva opera como una determinación negativa, como límite en la configuración de los tributos, en consecuencia el legislador no puede crear tributos sin tomar en cuenta la capacidad contributiva, así como también la concurrencia de hechos, actos o negocios jurídicos que debido a su frecuencia, se conviertan en presupuestos para el surgimiento de la obligación tributaria, renta, patrimonio, consumo, compraventa de bienes etc.

Con respecto a esta función dice Lucy Cruz de Quiñones, y otros¹⁵³ que un tributo que se aplica sobre una circunstancia que no fuera reveladora de

¹⁵² Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero, Ed. Civitas, (Madrid, 2000).10

¹⁵³ Lucy Cruz de Quiñones, et al, *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, Eusebio González García, (Ed: Bogotá, Universidad del Rosario, 2010). 301.

Capacidad Contributiva sería inconstitucional, como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, entre otros; dichos índices pueden ser directos o indirectos, ya que pueden medir la capacidad económica con diferentes grados de perfección, pero en cualquier caso, esta capacidad debe existir siempre,¹⁵⁴ en razón que por medio de ella, se trata evitar que se vean vulnerados los derechos de los sujetos, que no perciben suficientes ingresos.

La tercera es de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder; es decir, que el congresista ha recibido de parte del constituyente, el encargo de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea reflejo de la capacidad económica global de los sujetos, lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo e importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica, como es el caso de la imposición personal sobre la renta, dice Lucy Cruz de Quiñones, que el control jurisdiccional es más dificultoso ya que se relaciona con el conjunto del sistema tributario, e incluso con el empleo de los recursos públicos con el gasto público.¹⁵⁵

En todos estos casos, si se analiza el presupuesto de hecho que configura cada tributo se llega a la conclusión de que se gravan auténticas manifestaciones de capacidad, y por tanto se respeta el principio Constitucional, aunque no todos ellos tienen el mismo grado de adecuación, siendo actualmente los tributos que gravan la renta global o la totalidad del patrimonio los que mejor se adaptan técnicamente a sus exigencias.¹⁵⁶

¹⁵⁴ *Ibíd.*

¹⁵⁵ De Mendoza, *Manual de Derecho Financiero*. 60

¹⁵⁶ *Ibíd.*, 35.

2.4.4.2 Límites del Principio de Capacidad Contributiva

Los principios son los límites del poder tributario, en el sentido que el Estado como un ente soberano, está facultado para realizar una función que es desarrollada por el poder legislativo y la administración pública, de acuerdo a límites constitucionales, por lo tanto, el principio de capacidad contributiva actúa como límite del poder tributario del Estado; sin embargo, en el presente apartado se apreciara al principio de capacidad contributiva de manera sistemática, considerando el estudiarlo desde los tres límites por los cuales debe regirse todo principio, siendo estos los siguientes:¹⁵⁷

El primero, los límites *a priori* que funcionan antes de aplicar el principio, determinan su alcance y están relacionados con sus presupuestos sin los cuales no podría operar; segundo, los límites del funcionamiento del principio que pueden ser límites internos imputables a su mal funcionamiento; y tercero, los límites *a posteriori*, consistente en aplicar correctamente el principio, y es evidente cuando éste no produce todos los efectos esperados.

2.4.5 Relación del Principio de Igualdad Tributaria con el de Capacidad Contributiva

El objeto del tributo consiste en la manifestación estática o dinámica de un patrimonio que resulta afectado por un gravamen tributario, entonces el sujeto del deber de contribuir debe ser el titular del citado patrimonio.¹⁵⁸

Como es indicado por Lago Montero, quien parte de que la soberanía¹⁵⁹

¹⁵⁷ Rev. Chile, Derecho, vol.43 no.1 Santiago. 2016

¹⁵⁸ Emilio Cencerrado Millán, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, (España Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona), 119.

¹⁵⁹ De conformidad a lo prescrito por el art. 83 Cn, poder soberano significa que el pueblo verdadero titular de la soberanía ostenta y ejerce por medio de la estructura del Estado el máximo poder dentro de la Comunidad, no existiendo por tanto ningún otro poder que legítimamente pueda sustraérsele. Sentencia de 7-IX-99, Inc. 3-91.

reside en el pueblo, el cual se auto dota de un ordenamiento jurídico en cuya cúspide se encuentra la Constitución, que tiene entre otras funciones, la de atribuir el poder político, administrativo y financiero.¹⁶⁰ En ese contexto Bereijo Marcial Pons¹⁶¹ expresa que es tarea ardua tratar el tema de igualdad tributaria, siempre en cuestión del justo reparto de las cargas fiscales, aspiración ideal de todo sistema tributario en un Estado Democrático sujeto al imperio de la ley, no sólo en la definición de los principios básicos de su ordenamiento jurídico, sino sobre todo en su concreta aplicación práctica.

La concepción del impuesto como deber constitucional y cívico de solidaridad social, política y económica de contribución al sostenimiento de los gastos públicos está inseparablemente unido a la idea de reparto igual o igual contribución según sus facultades decían los textos liberales clásicos como realización de la justicia en esta rama del derecho, que la capacidad Contributiva es el criterio que mide la realización de la justicia y reparto entre toda la carga tributaria.

Respecto a la Igualdad Tributaria Rodolfo R. Spisso¹⁶² indica que todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, más sin que ello signifique pretender influir mediante tratamientos diferenciados; adicionalmente al principio, Fritz Neumark afirma que el principio de generalidad de la imposición exige que por una parte todas las personas naturales y jurídicas en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que proporcionan el nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento, clases sociales,

¹⁶⁰ José María Lago Montero, *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, (España: Colección Monografías Aranzadi, Nº 143, Aranzadi, Navarra, 2000), 23.

¹⁶¹ Bereijo, *Igualdad tributaria*, 81.

¹⁶² Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, 305. Este autor afirma que la palabra igualdad se identifica con el de generalidad y responde a la más clásica formulación del principio, en el sentido de igualdad ante la ley.

religiosa, raza, etc.¹⁶³

La igualdad como base de los tributos, consiste en que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica ya que sin ella no es posible constitucionalmente tributar, observándose entonces que la generalidad y capacidad económica pueden ser vistas como especificaciones del principio de igualdad tributaria,¹⁶⁴ en virtud que es deber de los individuos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, esto debe corresponder a la capacidad económica de ellos.

Se presenta la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo, no puede haber imposición ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.¹⁶⁵ Al respecto Abel Umaña y otros se refieren a que constitucionalmente se tiene como objeto desarrollar y velar por el cumplimiento de los derechos y beneficios de todos los habitantes, acción que ejerce por medio del presupuesto general del estado, el cual contiene las organizaciones financieras requeridas para realizar las actividades encaminadas a satisfacer las necesidades de salud, educación y seguridad pública y los demás servicios que mejoren la calidad de vida de los ciudadanos.

Constitucionalmente se predica la consecución de un sistema tributario justo conectando a la capacidad económica de cada uno para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sean personas físicas, jurídicas e incluso ciertos entes sin personalidad jurídica cuya aptitud de poseer un patrimonio susceptible de imposición haya sido reconocida por la ley, en

¹⁶³ Neumark, Principios de la Imposición, 123

¹⁶⁴ Spisso, Derecho Constitucional Tributario, 309.

¹⁶⁵ Mendoza, El Principio Tributario de Igualdad. 23

cuanto a la forma como habrá de distribuirse el coste de producción de los servicios públicos y funciones del Estado en general.¹⁶⁶

Lo que significa que la carta fundamental parte del presupuesto de que existe una desigualdad entre todos los posibles sujetos pasivos en lo concerniente a la aptitud que cada uno de ellos tiene para aportar una porción de su masa patrimonial a la Hacienda Pública, pretendiendo alcanzar la igualdad de trato fiscal entre todos los que posean la calidad de contribuyentes.

Por esa razón, en relación con la obligación de contribuir a los gastos públicos, existe un presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, al cual se le denomina hecho generador.

2.4.6 Hecho Generador

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto a señal o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria.¹⁶⁷ Algunos autores utilizan los términos hecho imponible y hecho generador como sinónimos ya que se definen ambos de la misma forma, expresando que constituyen un concepto elemental en la teoría jurídica de la obligación tributaria, y el legislador salvadoreño utiliza indistintamente las denominaciones antes relacionadas.

¹⁶⁶María Elena Páez Medina, “La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales” (tesis doctoral, Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho). Las personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica constituyen un patrimonio independiente respecto al mismo, la mayoría de los autores han entendido que no cabe hablar de capacidad tributaria diferente de la capacidad general de las personas, reconocida para todo el ordenamiento; porque es de ahí donde se toma como base el porcentaje que debe ser aplicado, al momento de realizar la retención del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁶⁷<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/taiia/temas/estudios%20jur%eddicos/el%20presupuesto%20de%20hecho%20y%20el%20hecho%20generador%20del%20tributo.pdf>. (Acceso 15 de enero 2017).

Adicional a lo anterior, el Código Tributario define al hecho generador como el presupuesto establecido por la ley, cuya realización se origina del nacimiento de la obligación tributaria, también determina la clase de tributo cuya obligación se produce; en este punto es de relevancia relacionar el Art. 12 de la Ley General Tributaria Municipal, el cual define al hecho imponible de la siguiente forma: “Se entiende por hecho generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de tributos municipales que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria”.¹⁶⁸

La naturaleza de este término, está motivada desde dos puntos de vista; el primero de naturaleza económica, y el segundo de naturaleza jurídica, ya que desde el momento que el legislador consideró regularlo en la ley debe ser estimado como tal, y el Impuesto sobre la Renta es de índole económica por efecto de la ley, la naturaleza viene siendo jurídico-tributaria, ya que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho imponible se constituye por la obtención de renta de una persona en un tiempo o período determinado.

Ahora bien, el hecho generador puede ser considerado como un principio, ya que el sujeto pasivo de la relación jurídica- tributaria tendrá la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios, en el momento que se encuentre en el hecho previsto en la norma impositiva la cual se deriva de la obligación fiscal.

2.4.7 Consideraciones del Impuesto sobre la Renta en relación con el Hecho Generador

El Impuesto sobre la Renta debe resultar de una previsión legal, constituir un hecho y no un acto, por lo que un negocio jurídico para el derecho

¹⁶⁸ De Mendoza, Manual de Derecho Financiero, 268.

tributario representa el presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria principal, y del hecho generador,¹⁶⁹ se configura y nace la correspondiente obligación tributaria,¹⁷⁰ cuando se verifica el acaecimiento de cinco elementos:

Elemento material, es el que implica la descripción objetiva del hecho o situación prevista de forma abstracta consistente en la descripción fáctica genérica del hecho que el destinatario legal tributario realiza, resultando del análisis del hecho imponible el aspecto material, excluyendo los elementos de las descripciones referentes al sujeto pasivo y activo, y el territorio en que indica el tributo.¹⁷¹

Dentro de los supuestos más importantes del aspecto material, se mencionan los acontecimientos o fenómenos de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, un acto o negocio jurídico transformado en hecho generador y algunas actividades personales propias de los sujetos pasivos de la relación tributaria; es decir, que los hechos tributariamente relevantes se encuentran en la percepción de un ingreso, es el caso del Impuesto sobre la Renta, como también en la propiedad o posesión de un bien.

Elemento personal, se refiere a la persona natural o jurídica que realiza el acto gravado; este elemento o aspecto viene dado por aquella persona que realiza el hecho generador o se encuadra en la situación que fue descrita, al definir el legislador el elemento personal, este realizador puede ser denominado destinatario legal del tributo; aclarando que no es lo mismo

¹⁶⁹ Hugo Carrasco Irriarte, *Derecho Fiscal I*, 2ª ed. (IURES, Tomo I, México, 1996), 110-111.

¹⁷⁰ Artículo 58 Código Tributario. El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

¹⁷¹ William Escobar, Analista Tributario Jurídico, TAIIA, *El Presupuesto de Hecho y El Hecho Generador del Tributo*. 23-31

<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%eddicos/el%20presupuesto%20de%20hecho%20>. (Acceso 04 de enero de 2017).

hablar del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que hablar del aspecto personal del hecho imponible.¹⁷²

Consecuentemente se observa, que en uno de los extremos de la relación se encuentra el sujeto pasivo, el cual según el artículo 30 del Código Tributario es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente u obligado por cuenta propia o en calidad de responsable¹⁷³ u obligado por cuenta ajena.

Elemento temporal, indica el momento exacto en que se produce el hecho descrito en la ley; por ejemplo, el hecho generador se considera realizado desde el momento en que se producen todas las circunstancias y elementos constitutivos previstos en la ley u ordenanza respectiva, o en el momento en que legalmente se considera producido.

Es la propiedad que tiene el hecho imponible de designar el momento en que se debe estimar consumado el hecho generador, que hará exigible la obligación tributaria, en otras palabras, cuándo deberemos pagar las cantidades dinerarias a título de tributo.¹⁷⁴

Se considera necesario comprender que la circunstancia hipotética pueda ser de verificación instantánea o de verificación periódica; ello sucede de la necesidad que el legislador tenga de definir una unidad de tiempo en el cual se tenga por realizado el hecho generador, de ahí que en cuanto a su estructura temporal los hechos imponibles se pueden clasificar como instantáneos y periódicos o conjuntivos,¹⁷⁵ de acuerdo a la idea anterior, se

¹⁷² *Ibíd*, 11.

¹⁷³ Responsable es aquel sujeto que sin ser contribuyente del impuesto en virtud de la ley, debe cumplir las obligaciones atribuidas a este.

¹⁷⁴ Escobar, *El Presupuesto de Hecho*, 40.

¹⁷⁵ Los hechos instantáneos son los que ocurren en un determinado tiempo y cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma. Los hechos periódicos o conjuntivos son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período.

puede relacionar y citar el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual el legislador especificó y plasmó los periodos de imposición, dependiendo del rubro que se genere según fuere regulado.¹⁷⁶

Elemento espacial, es el lugar donde se realiza el hecho descrito por el legislador, es decir que se lleva a cabo en un territorio determinado, por ello hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quiénes son los sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho. En cuanto este elemento, es ineludible tener en cuenta los denominados criterios de atribución de la potestad tributaria, así pueden quedar obligados todos aquellos que han nacido, que se domicilien o residan en el país.

Elemento cuantitativo, el cual consiste en que el hecho debe realizarse en una determinada cuantía, por lo que el objeto de la obligación tributaria es la prestación que normalmente consiste en la entrega de dinero, por excepción se realiza en especie o servicio.¹⁷⁷

Por el contrario, Villegas y Sainz de Bujanda sostienen que el mismo no es más que un instrumento destinado a dilucidar la cantidad de la deuda, pero no forma parte del presupuesto que da origen a la obligación de pago, otros sostienen que el aspecto cuantitativo forma parte integral del hecho generador.

En otros términos, al determinar el quantum, es decir cuánto se deberá pagar respecto del impuesto causado, debe ser seleccionado por el legislador con el mismo cuidado que escogió los demás aspectos del hecho generador;

¹⁷⁶ Art. 3, Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo N° 520, del 10 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial Número 232, del mismo mes y año, la cual entró en vigencia el 31 de diciembre de 1951.

¹⁷⁷ Escobar, El Presupuesto de Hecho. 42

ahora bien, al hablar de elemento cuantificante se debe hacer relación a dos términos fundamentales, que son la base imponible y la alícuota.¹⁷⁸

En ese contexto Fernando Pérez Royo señala que la base imponible, la constituye la expresión cifrada del hecho imponible,¹⁷⁹ de lo cual podría colegirse que en el caso salvadoreño el legislador consideró, que el elemento cuantificante no forma parte constitutiva del hecho generador, sino un mecanismo para cuantificar el importe del tributo.¹⁸⁰

Lo cual apunta hacia la conclusión de que los sujetos a los cuales es aplicable el Impuesto sobre la Renta son las personas naturales como jurídicas, fideicomisos, sucesiones, artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien en conjunto.

El Hecho Generador comprende los tributos provenientes de la renta obtenida en territorio nacional de productos o utilidades percibidas o devengadas por sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie, provenientes de cualquier clase de fuente ya sea del trabajo, actividad empresarial, de capital o toda clase de productos, ganancias, beneficios o cualquiera que sea su origen. De ello resulta necesario reiterar la posición de que el hecho imponible o hecho generador es el elemento jurídico de mayor importancia dentro del Derecho Tributario actual, por cuanto da origen a la obligación de pago.¹⁸¹

¹⁷⁸ Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed. (España: Universidad Complutense, Madrid, 1991), 12.

¹⁷⁹ El Código Tributario en el Art. 62 expresa que la base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

¹⁸⁰ *Ibíd*, 15.

¹⁸¹ Escobar, *El Presupuesto de Hecho*. 50

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA, CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LAS EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EN LA JURISPRUDENCIA SALVADOREÑA

En este capítulo se estudian las exenciones como parte fundamental del tema de investigación, junto con el criterio de la Jurisprudencia salvadoreña sobre la aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, con la finalidad de abordar desde una mejor perspectiva la problemática que existe, estableciéndose la diferencia entre las personas obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta y las exentas de la misma, todo con el propósito de identificar las normas que regulan el impuesto y principios en referencia, así como para verificar en que momento pueden ser violentados los derechos y garantías que el legislador ha impuesto a los sujetos, a la hora de aplicar las retenciones pertinentes.

3.1 Generalidades de la Exención

En este apartado se desarrolla la definición, clases y características de la exención, con la finalidad de identificar las herramientas que permitan una mejor comprensión de la forma en que la norma jurídica vincula al contribuyente al momento de realizar la retención del Impuesto sobre la Renta.

3.1.1 Definición

Teleológicamente las exenciones se entienden como una descripción de hechos o situaciones que producen el efecto de neutralizar la consecuencia

jurídica normal derivada del hecho generador, en otras palabras, consiguen que se neutralice la obligación de pagar total o parcialmente el tributo.¹⁸²

Del mismo modo, puede establecerse como una situación de privilegio o inmunidad que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación o para regirse por leyes especiales, dicho en forma breve según el diccionario significa liberación, libertad, franqueza, exceptuación o excusa;¹⁸³ en términos generales, una exención se entiende como un hecho descrito en la norma jurídica tributaria que neutraliza la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho generador, es decir pagar el tributo.¹⁸⁴

El autor Villegas,¹⁸⁵ considera que existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en las normas, y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o el mandato de pagar el tributo; estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora del hecho imponible, se denominan exenciones, las cuales tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y mandato como consecuencia.¹⁸⁶

El concepto técnico de la exención aparece sólo en los casos que la ley declara no incluir en el impuesto a un determinado objeto por razones extrañas a la normal estructura impresa al tributo en el ordenamiento administrativo, lo que sucede en el caso de la exención tributaria es que no interesa si la hipótesis se produjo real o aparentemente; lo cierto es que en cualquiera de ambos supuestos de esa configuración no surge deuda

¹⁸²<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/5690/Exenciones%20fiscales%20para%20la%20I%2bD%2bi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. (Acceso 13 de Julio del 2017).

¹⁸³Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, nueva edición actualizada, (Ed. heliasta. 1993). 130.

¹⁸⁴ *Ibíd*, 135.

¹⁸⁵ Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, 203

¹⁸⁶ *Ibíd*, 210.

tributaria de sujeto pasivo alguno; el Código Tributario la define como la excepción legal de la obligación tributaria sustantiva,¹⁸⁷ es decir del pago del impuesto según sea el caso.

Además dicha exención es una situación especial que está constituida por la ley a través de la dispensa del pago del tributo, tanto a una persona natural como a una persona jurídica, tienen la característica de ser personales; por consiguiente, no pueden trasladarse o transferirse a personas distintas de las beneficiadas, quedando claro que todos los contribuyentes que gocen de una exención tributaria, no están eximidos de su responsabilidad, ya que éstos deben presentar ante la instituciones acreditadas, las declaraciones correspondientes.¹⁸⁸

3.1.2 Clases de Exención

En el ámbito de las exenciones se presentan a continuación dos aportes, en los cuales diferentes conocedores del área tributaria piensan de manera similar, acerca de esta situación especial, la cual es considerada en la norma jurídica como privilegio que ordena que en ciertos casos no se produzca la obligación tributaria, a continuación, se mencionan las clases de exención.

3.1.2.1 Exenciones Subjetivas

Esta clase de exención hace referencia a las personas del destinatario legal tributario, en ellas se encuentran las que se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, estas se hallan generalmente exentas,¹⁸⁹ es decir son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al

¹⁸⁷ Art. 64 Código Tributario.

¹⁸⁸ Jenny del Socorro Villanueva, et al, *Exoneraciones y Exenciones fiscales en Nicaragua* (Nicaragua: Negotium, vol. 10, Tomo 2, 2014), 38.

¹⁸⁹ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 228-2008* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

pago; siendo aquellas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible; el ejemplo más claro aparece en el ordinal 8° del Art. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces, que establece que la donación a sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores está exenta del pago de dicho impuesto.¹⁹⁰

3.1.2.2 Exenciones Objetivas

Estas son en relación a los bienes entre los que pueden encontrarse las ganancias derivadas de títulos, acciones y demás valores emitidos o que se pronuncien en el futuro por entidades oficiales cuando una ley general o especial así lo disponga.¹⁹¹ En determinados casos el legislador, así como ha considerado la necesidad de eximir personas, en su mayor parte instituciones o empresas de interés o beneficio público, resuelve excluir del impuesto algunos bienes económicos que de acuerdo al presupuesto de hecho, debieran considerarse gravados,¹⁹² en este caso se relaciona el Art. 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual detalla del numeral uno al numeral quince las instituciones y rubros que están excluidas del Impuesto sobre la Renta.¹⁹³

3.1.3 Características de las Exenciones

El legislador establece las exenciones como herramientas o instrumentos propios de una política económica de Inversión o con el fin de evitar la doble

¹⁹⁰ Nelson Antonio Castro Izquierdo, et al, "Exenciones Tributarias en el marco de la Ley del Impuesto sobre la Renta" (tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2013)

¹⁹¹ *Ibíd*, 132.

¹⁹² Rafael Bielsa, Derecho Administrativo, "Los Contratos Administrativos, Naturaleza Jurídica del contrato de empréstito", (Sentencia Administrativa de la Jurisprudencia Argentina, Tomo 9, ed. 4, Madrid, 1917), 518.

¹⁹³ Ley del Impuesto sobre la Renta, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador)1991.

tributación interna y externa; siendo las exenciones la dispensa legal de la obligación tributaria o la liberación del pago del impuesto en virtud de una norma legal por lo que según las definiciones anteriores, se pueden considerar las siguientes características: La primera se considera como una figura jurídica de carácter contributivo o tributario, ya que enmarcada dentro del vínculo por virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, está obligado a pagar las contribuciones causadas al sujeto activo, como lo es el fisco; en consecuencia, al derivar la exención de esa relación jurídica contributiva o tributaria, sólo puede existir cuando haya sido previa y expresamente establecida en una ley.¹⁹⁴

La segunda característica, está situada en la legalidad, ya que dicha figura está en la legislación, tal como se encuentra regulada materialmente en el Código Tributario, donde se deduce plenamente que las autoridades administrativas no pueden por sí solas crear una exención, en vista que el mismo establece que la exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.¹⁹⁵

La tercera característica consiste en una ventaja que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria, en razón que el beneficiario de la exención, constituye una excepción por disposición legal a la regla general de pago de una contribución, no obstante haberse realizado los hechos o situaciones jurídicas generadoras de la obligación contributiva o tributaria, lo que se traduce en un evidente beneficio económico en favor del contribuyente que goza de dicha exención; una cuarta característica va

¹⁹⁴ Refugio de Jesús Hernández Martínez, *Derecho Fiscal*, (Mexico: Mexicana 1998), 322-323

¹⁹⁵ Obligación tributaria, es el vínculo jurídico de Derecho Público, que establece el estado en el ejercicio del poder, para imponer y exigir coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, una determinada obligación, prevista por la ley, misma que le da origen, y la que sirve para sufragar los gastos del Estado, es decir que sirve como un aporte que cubre necesidades.

orientada en cuanto a su aplicación sucesiva, en virtud que, una vez creada una exención, ésta regirá única y exclusivamente para el futuro.

Finalmente se relaciona una quinta característica, siendo esta la personal, ya que beneficia solamente al contribuyente previsto en la hipótesis legal o al que opera con los productos o servicios exentos; ¹⁹⁶ en consecuencia, al variar los supuestos establecidos para gozar de la exención, por disposición fiscal o porque el contribuyente varíe su situación, el privilegio desaparece de inmediato y por ende deja de gozar de la exención respectiva, no obstante estas, los tratadistas identifican otras particularidades.¹⁹⁷

3.2 Aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva según la Jurisprudencia Salvadoreña

La Jurisprudencia como una fuente del derecho, tiene trascendencia debido a que por medio de ella se consigue amparar algunos vacíos que contiene el sistema Jurídico, siendo indispensable para el tema a investigar, hacer referencia a algunas sentencias emitidas por la Sala de lo Constitucional, de las cuales se ha extraído información con la finalidad de complementar las ideas obtenidas.

3.2.1 Aplicación del principio de Igualdad Tributaria

En el plano tributario la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad contributiva que se pone de relieve es la misma; es decir la igualdad tributaria

¹⁹⁶ Martínez, Derecho Fiscal, 324

¹⁹⁷ Otros tratadistas de derecho consideran también como características de la exención las siguientes en la ley: Generalidad, Legalidad, Certeza, Permanencia, Relatividad, Igualdad, la cual sufre que la exención sea exactamente igual, constante y uniforme, y Gratuidad, que en fundamento en la causa que le da origen, esta no debe exigir contraposición alguna, a excepción de las que se otorgan en ciertas concesiones, siendo estas peculiaridades las que la diferencian de otras instituciones jurídicas.

como mandato de equiparación y viceversa, el cual indica que situaciones económicamente desiguales se traten de distinta manera.

Por lo que el mencionado principio implica, que deben compararse por lo menos dos personas, cosas o situaciones con base en una o varias características comunes, en materia fiscal esto se traduce, en que los criterios sobre los cuales se haya establecido el tributo sean objetivos y de acuerdo a la medida de la capacidad contributiva de los contribuyentes, a efecto de no generar un tratamiento desequilibrado entre los sujetos que se someterían eventualmente al juicio de igualdad.¹⁹⁸

De lo anterior se deduce que en el ámbito tributario se determina un impuesto aplicable a todas las personas con situaciones económicamente iguales, entendido al impuesto como el tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración, por lo que se constituye como el tributo por excelencia, pues se paga simplemente porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.¹⁹⁹

También los ingresos tributarios, son una especie del género ingresos públicos, que comprende todas aquellas prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por el Estado, como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir y para la consecución de los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público; en ese orden, las características esenciales de los tributos son su coercibilidad, su creación mediante leyes, su carácter monetario en general,

¹⁹⁸ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 587-2009 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2011).

¹⁹⁹ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo*, Referencia: 465-2009 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2011).

aunque excepcionalmente pueden consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria y su carácter contributivo, pues su finalidad es la obtención de recursos destinados a cubrir los gastos que ocasiona la satisfacción de las necesidades públicas.²⁰⁰

Además, cabe advertir que según el criterio de la Sala de lo Constitucional, 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.²⁰¹

Por otra parte, se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a determinar si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio; esto no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse, lo que significa, es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa.²⁰²

De modo semejante y a manera de complementar la idea anterior con un ejemplo, es de destacar una resolución de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia,²⁰³ en la cual la parte demandante señaló que los artículos impugnados contemplan la figura del pago mínimo definitivo o

²⁰⁰ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 69-2006/90-2006 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008).

²⁰¹ *Ibíd.*

²⁰² Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 133-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

²⁰³ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 18-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

"impuesto mínimo a la renta" cuya modalidad tiene como hecho imponible una circunstancia que no es reveladora de capacidad contributiva, en tanto que grava los ingresos brutos del sujeto pasivo del tributo sin concederle las deducciones y desgravaciones en el cómputo de la renta.

Dicha situación implica una transgresión al principio de Equidad Tributaria, art. 131 Ord. 6° Constitución, específicamente a los sub principios de Capacidad Económica, Progresividad Impositiva y Prohibición de Confiscación, este último en relación con el derecho de propiedad, Arts. 2 y 103 Constitución.

3.2.2 Aplicación del principio de Capacidad Contributiva

Desde el punto de vista jurisprudencial se menciona el siguiente aporte; generalmente la capacidad contributiva se mide por medio de cuatro indicadores: el patrimonio, la renta, el consumo y el tráfico de bienes, además como resultado en lo establecido en las Sentencias, y Amparos,²⁰⁴ se sostuvo que el legislador solo puede elegir como hechos que generen la obligación de tributar, aquellos que directa o indirectamente revelen cierta capacidad económica y las bases para establecer la intensidad del gravamen, que debe reflejar dicha capacidad.

En otras palabras es obligatorio al configurar el hecho generador y la base imponible, tener en cuenta situaciones, aspectos o parámetros que revelen la capacidad económica para soportar la carga tributaria,²⁰⁵ 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

²⁰⁴ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 22-IX-2010 y 2-II-2011,455-2007 y 1005-2008 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

²⁰⁵ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 815-2013 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015).

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

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

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, 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, por lo que en materia del Impuesto sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago.²⁰⁶

De igual modo en un impuesto al ingreso, 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, razón por la cual a continuación se estudian las diferencias entre las personas a las que se les atribuye el Impuesto sobre la

²⁰⁶ Sagardi Fernández, *Breves Reflexiones sobre una Reforma del Impuesto Sobre la Renta*. (El Mercado de Valores Año LIX. SICCO, México, 1999), 23.

Renta a sus ingresos y las que se encuentran exentas de pago, de acuerdo con la capacidad contributiva.

3.3 Diferencia entre las personas obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta y las exentas del mismo

El presente tema tiene como objetivo principal que los ciudadanos y residentes salvadoreños, sepan cual es la obligación que tiene cada uno de contribuir con el gasto público, pero a la vez saber y conocer cuando se está exento de contribuir, conforme a las leyes y así mismo hacer valer los derechos de los ciudadanos contribuyentes.

Las rentas provenientes del trabajo, la cual 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.

Al mismo tiempo, muchos sistemas de Impuestos sobre la Renta permiten la deducción de una asignación personal o familiar,²⁰⁷ estas exoneraciones comúnmente se basan en el número de individuos que componen la unidad contribuyente y también pueden guardar relación con las características de dicha unidad, las exoneraciones personales, al igual que en el caso de las deducciones, reducen la carga impositiva en función del producto de la tasa impositiva marginal del contribuyente y el monto de la exoneración solicitada, y su valor también es por ende, directamente proporcional a la tasa impositiva marginal del contribuyente.

²⁰⁷ Sergio De La Morena Morán, “El Principio de Igualdad y su Incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista de economía*, explica que el legislador ha ido reconociendo la subsistencia de un sistema de tributación familiar conjunta de carácter opcional, con el objeto de eliminar los problemas de atribución de rentas.

Algunos países en desarrollo han eliminado de sus sistemas de imposición de la renta las exoneraciones personales porque resulta difícil determinar el número de personas que componen las unidades familiares, por lo que, en un sistema tributario dotado de varias tasas, diversas deducciones y exenciones puede dar lugar a dificultades de aplicación coercitiva por parte del departamento tributario y a un menor cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Es necesario establecer los beneficiarios de las exenciones, que se pueden obtener por tres vías: a) Que la obligación tributaria no llegue a nacer a pesar de haberse producido el hecho, queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible, b) Nace la obligación, pero su pago se exime, c) Nace la deuda y se satisface, pero la persona que realizó el pago la obtiene con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma, el reembolso de la cantidad pagada.²⁰⁸

De esta manera, la función de las exenciones tampoco puede responder únicamente a la igualdad formal, sino que debe hacerlo también a la igualdad material. La desigualdad se constituye en el sistema tributario con el objetivo de obtener así un trato igualitario entre diferentes contribuyentes, y de los cuales la existencia de contribuir de acuerdo con su capacidad económica y con todas las cargas tributarias mediante el pago de tributos no debe impedir que determinadas normas tributarias declaren que ciertos contribuyentes no estén obligados al impuesto a pesar de que concurra el presupuesto de dispensa legal de pago o la no exigibilidad del tributo.

Esta porción de la renta que, por la razón indicada, no se sujeta al impuesto la podemos denominar mínimo exento o mínimo vital; dada su

²⁰⁸ De Bujanda, Sistema de Derecho Financiero, 40

función, la determinación del mínimo exento es algo que debiera hacerse cuidadosamente, al margen de sus consecuencias recaudatorias, y utilizando los estudios disponibles que puedan existir acerca de los gastos de las familias.

En ciertos Estados existen estudios regulares acerca de cuántos recursos son necesarios, como mínimo para sobrevivir dependiendo del tamaño de la familia y es este tipo de información la que debería utilizarse en el peor de los casos, de no existir información disponible valdría la pena, realizar un estudio específico para obtener esta información, por ende el estado debe plantear las relaciones fiscales con limpieza y rectitud si desea pedir un comportamiento similar a los contribuyentes y desde luego no parece que pueda avalar esta forma de proceder señalar un mínimo capital.²⁰⁹

3.4 Disposiciones de sujeción y exención de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Las personas naturales que no están exentas en este país, son aquellas que en atención a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagan el impuesto de conformidad a lo determinado en el artículo 37; y según lo consigna la tabla que regula dicho artículo (Ver tabla de Anexo 4), las que perciben de un centavo hasta la cantidad de cuatro mil dólares con sesenta y cuatro centavos anuales están exentas al pago del impuesto, una vez elevada esa cantidad consecuentemente se genera dicho impuesto; por ello es conveniente mencionar el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 55 del Código Tributario.

Otro aspecto, es en cuanto a la situación de los asalariados, quienes no están obligados a presentar declaración de impuestos, siendo estas las

²⁰⁹ Ibid, 42.

personas naturales domiciliadas cuyas rentas provienen tanto de salarios, sueldos, remuneraciones que hayan sido objeto de retención.

Por el contrario, según lo estima la ley, podrán hacer uso del derecho a declarar el impuesto, los asalariados que no gocen de deducciones como el caso de medicinas, servicios profesionales, servicios hospitalarios, colegiaturas o escolaridad, dicha declaración la realizan no con el fin de pagar el impuesto para los gastos públicos, sino para que se le devuelva lo retenido.²¹⁰

Además, se establece que la compensación económica en efectivo o aguinaldo que no está sujeta a retención, es aquel valor que no exceda la cantidad mínima establecida en el Código de Trabajo y en la Ley sobre la Compensación Adicional en Efectivo.²¹¹

Por las siguientes razones los expertos en política tributaria dicen que se debe convenir en limitar la cobertura de cada impuesto al número de contribuyentes de los que pueda ocuparse efectivamente la Administración Tributaria; dado que es a través de altos indicios de exoneración y de mejoras administrativas factibles a corto plazo que puede ampliarse la cobertura en cierta disposición a mediano plazo, y a medida que la administración gana experiencia, tal vez pueda ampliar aún más la cobertura; si es conveniente, por razones de equidad, de eficiencia, o por ambas razones, la administración debe estar dispuesta a asumir tareas adicionales, siempre que se les conceda tiempo adecuado para realizar reformas administrativas.

Muchas veces la simplificación del sistema puede ser esencial en los programas de reforma tributaria, una administración tributaria dotada de

²¹⁰ Ibid, 43

²¹¹ Código Tributario de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador).

escasos recursos de personal y otros medios no pueden controlar eficazmente situaciones en que existe un gran número de contribuyentes, y un Impuesto sobre la Renta con diversas deducciones y exenciones.

En tanto el Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional asiste a numerosos países entre ellos El Salvador, en la esfera de la política tributaria, realizan recomendaciones en el entorno de los países que han solicitado asistencia técnica, a través de los cuales se procura hacer frente a problemas que afectan exclusivamente a uno o más países.²¹²

Reformar el sistema tributario en cualquier país, sería una tarea complicada; con frecuencia, numerosos factores políticos y económicos determinan el alcance y la orientación de la reforma, una meta común inconfundible de esta última es la simplificación de los sistemas tributarios existentes, sobre la base de que los sistemas excesivamente complicados tienden a suscitar ineficiencias, desigualdades, un alto costo de cumplimiento y evasión tributaria; recomiendan también conferir mayor neutralidad al sistema tributario y aliviar la carga de trabajo de la administración tributaria.

El Impuesto sobre la Renta personal es la fuente principal del ingreso tributario en los países industrializados, y los países en desarrollo se consideran menos importantes, esto constituye un componente valioso de un sistema tributario equilibrado, pero requiere una mayor capacidad de administración que la que poseen numerosos países en desarrollo.

En general, la recomendación del Fondo Monetario Internacional con respecto a la reforma del Impuesto sobre la Renta personal es congruente con recientes tendencias internacionales respecto a la reforma de los

²¹² Parthasarathi Shome, *Manual de Política Tributaria*, División de Política Tributaria Departamento de Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional Washington 1995), 232.

impuestos sobre la renta; en esas reformas se hace hincapié en la reducción de la graduación del sistema de tasas marginales y la ampliación de la base mediante la disminución de las deducciones, exenciones y otras preferencias tributarias.²¹³

Típicamente, el Fondo Monetario Internacional ha recomendado una estructura de no más de tres categorías tributarias, junto con las modificaciones de las estructuras de tasas, en muchos casos ha recomendado el aumento del origen a partir del cual se incurre en obligaciones tributarias, es decir, la deducción estándar para eliminar de las listas de contribuyentes a los de menor ingreso, dar un carácter más progresivo al impuesto con escasa pérdida de ingreso tributario y lograr una administración más sencilla.

En otros casos se ha pronunciado por la reducción del arancel, especialmente en países de América; en nuestro país aconsejó eliminar las exenciones del Impuesto sobre la Renta.²¹⁴

²¹³ Daniel Artana, et al, *Política tributaria en El Salvador*. (El Salvador: San Salvador 2008). http://fusades.org/sites/default/files/investigaciones/politica_tributaria_en_el_salvador_propuesta_para_el_financiamiento_y_desarrollo.pdf (Acceso 9 de agosto del 2017).

²¹⁴ Shome, Manual de Política Tributaria.36

CAPITULO IV

LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON RELACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO COMPARADO

El proposito de este capitulo es analizar y comparar los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, en relacion al Impuesto sobre la Renta en diferentes Estados, a efecto de identificar características similares o diferentes con el sistema que desarrolla este país, ya que en cualquier órgano estatal existe un sistema tributario que se ajusta a la legislación, basandose en principios; para lo cual se mencionan en el desarrollo de este capítulo, los paises de Chile, Argentina, Costa Rica, Guatemala y España.

4.1 Centro América

En este apartado se desarrolla el contenido de algunos países como Costa Rica y Guatemala, con el fin de verificar si existe relación alguna, en cuanto a los principios e impuesto objeto de la presente investigación, con la legislación salvadoreña.²¹⁵

4.1.1 Costa Rica

El Impuesto sobre la Renta en Costa Rica tiene dos características importantes: La primera es que se aplica el principio de fuente territorial, consistente en gravar solo los ingresos generados en el territorio nacional,

²¹⁵ Juan Pablo Jiménez, *Desigualdad, Concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. (Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Santiago de Chile, 2015), 14.

esto implica que los ingresos creados por los costarricenses en otros países, están fuera del ámbito de imposición; asimismo, uno de los mayores problemas de este es que impide a la autoridad tributaria gravar las rentas que perciben en forma recurrente ciudadanos y residentes, especialmente profesionales liberales y gerentes de empresas a quienes se les retribuye una parte de su trabajo en el país y otra en el extranjero.

Una segunda característica es que se aplica en forma cédular, es decir que se cobra de modo independiente y con diferentes tasas sobre los distintos ingresos de una misma persona, no obstante posee una consecuencia porque atenta contra la equidad, ya que si se cobra una tasa baja para los intereses y una más alta para los salarios, las personas con ingresos más altos tienen una mayor proporción de entradas generadas de intereses y el pago de estos podría ser menor para las familias que tienen más ingresos con lo que el sistema se tornaría regresivo.²¹⁶

Uno de los principales problemas detectados en el mencionado país es que los asalariados están sujetos no sólo a la imposición de la renta, sino que contribuyen significativamente para otros fines sociales como el seguro de enfermedad, maternidad, invalidez, vejez y muerte, así como el Banco Popular, FODESAF, el IMAS y el INA, mientras que las tasas cobradas sobre las rentas producidas a través de dividendos e intereses percibidas por personas con mayores recursos, son menores.

Actualmente los asalariados cuyo ingreso no supere los C\$ 799.000 mensuales (aproximadamente US\$ 1,400) están exentos de presentar la DDJJ de renta y no deberán pagar impuesto. En base a datos de la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS) este monto eximiría a casi el 88% del

²¹⁶ Ibid, 15.

total de personas en esa condición, cada año la Dirección General de Tributación realiza este ajuste, con base en la variación del índice de precios al consumidor, debido a que si no se hiciera, los trabajadores pagarían más del tributo señalado.²¹⁷

Por último, es importante mencionar que el período fiscal en este país está comprendido de doce meses, el cual inicia el 1° de octubre de un año y concluye el 30 de septiembre del año siguiente, El Salvador es similar a este país en cuanto al plazo, pero las fechas impuestas son diferentes, ya que se inicia el primero de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre del mismo año.²¹⁸

4.1.2 Guatemala

En la actualidad Guatemala aplica Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes residentes en alguno de los siguientes regímenes:

1) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, que consiste en un impuesto del 25% de la base imponible determinada sobre la utilidad neta; el pago es equivalente al 7% del impuesto en referencia, mediante declaraciones mensuales, presentadas por el contribuyente a la agencia tributaria dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente de emitida su factura, esto lo realizan las personas que no llevan contabilidad completa, y también los responsables de los proyectos altamente rentables.

2) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, consistente en un 7% de impuesto sobre los ingresos brutos, los que se deben pagar en anticipos por medio de cuotas trimestrales que se cumplan en los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente,

²¹⁷ *Ibíd*, 16.

²¹⁸ Art. 13 literal a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

finalizado cada uno de los trimestres calendario, presentando una declaración jurada anual como liquidación del impuesto.

La Renta Neta que proviene de la relación laboral de dependencia para personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales está constituida por los sueldos, salarios, comisiones, gastos de representación, bonificaciones y otras remuneraciones similares. Por ejemplo, podrán deducir de su renta neta la suma única de treinta y seis mil quetzales (aproximadamente \$4,900) para las deducciones personales, las donaciones; la deducción máxima permitida no puede exceder del cinco por ciento de la renta bruta, las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente del trabajador.²¹⁹

4.2 Sur América

Los principios tributarios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva están íntimamente ligados conforme a la legislación interna de cada nación, así como la forma de realizar la recaudación del Impuesto sobre la Renta, en algunos países de América Latina.²²⁰

4.2.1 Chile

Este país al igual que otros tiene un ordenamiento jurídico por medio del cual regula principios y derechos de las personas que forman parte del mismo, como el de igualdad y capacidad contributiva.

El legislador constitucional chileno, prevé diversos principios, a los que han de adaptarse a la hora de imponer los tributos, por una parte se puede identificar un principio de igualdad frente a la repartición de los tributos y por

²¹⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Guatemala, (Guatemala: Decreto número 26-92).

²²⁰ José Antonio Fernández Amor, "El principio de Capacidad Económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España", *Revista de Derecho de la Pontificia* (2011): 566

otro lado, desde la literalidad de la norma, es decir que se podría sostener la consagración de principios como el de proporcionalidad o el de progresividad,²²¹ que vendrían a dar contenido al principio de legalidad,²²² añadiéndose además, el principio de justicia cuyo contenido instituye un límite al poder tributario, en el sentido que el tributo que se vaya a crear no debe ser desproporcionado o injusto.²²³

El principio de Igualdad Tributaria se garantiza tanto con el reparto proporcional de la carga tributaria, como por el progresivo de la misma, siendo que dicho legislador forma un sistema compuesto por tributos de diverso tipo que pueden caracterizarse por diferentes métodos de reparto de la carga que suponen; ello podría disminuir la fuerza del principio de capacidad económica, al constituir sólo un criterio más de reparto de la carga impositiva. En el caso que un tributo llegase a ser desproporcionado, ha de ser expulsado del sistema,²²⁴ añadiéndose que el mismo no puede ser injusto.

Se establecen una serie de relativos para el reparto de las cargas tributarias, siendo los siguientes; primero, el legislador expresa los criterios de reparto de la distribución de la carga tributaria, así también regula el estatuto de los contribuyentes de forma autónoma, al contrario de cómo los pueden

²²¹ Villegas, Cursos de Finanzas, 275. Este autor expresa que el Principio de proporcionalidad se refiere que la fijación de contribuciones por los habitantes del Estado debe hacerse en “proporción” y que 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.

²²² El principio de legalidad se reconoce en el Art. 231 Cn., el cual expresa que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de la ley, y el Art. 31 Ord. 6, que otorga competencia a la Asamblea Legislativa para decretar “impuestos tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

²²³ Fernández, El principio de Capacidad Económica, 567.

²²⁴ Patricio Masbernat, *Principios constitucionales tributarios en la sentencia*, Corte de Apelaciones de Concepción, Rol 800-2010, de 1 de diciembre de 2010, En Estudios Constitucionales, (CECOCH, Santiago de Chile, 2011).

considerar otras ramas del ordenamiento jurídico; por ejemplo, la Corte Suprema de Chile se inclina por la posición de la Administración Tributaria, considerando equivalentes la capacidad contributiva con el deber legal de pagar tributos, afirmando que el impuesto a la renta constituye uno de los elementos más completos para exteriorizar la capacidad contributiva de un sujeto.²²⁵

Otro aspecto a referirse es al principio de justicia tributaria, el cual consiste en que las cargas impositivas deben ser proporcionales a los ingresos, patrimonios de los contribuyentes y a la calidad de prescindibles e imprescindibles de los productos materia de alguna transacción gravada; refiriéndose a que si se emite una norma legal en ese país, que empobrecen al contribuyente o le alejan sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional.

Segundo, habrá que gravar manifestaciones de capacidad económica y tercero habrá de realizar la distribución conforme a ese criterio, en consecuencia la libertad de actuación que el constituyente preveía en un principio no está a la luz de los pronunciamientos citados, ya que los tribunales han marcado al legislador el camino a seguir a la hora de construir un sistema tributario que pueda ser considerado justo; en otros términos, se puede interpretar que un impuesto puede ser considerado injusto si no atiende a la lógica que impone la capacidad económica, pues es esencia de la norma tributaria diferenciar según la capacidad económica.

El establecimiento de categorías de contribuyentes se adecua al principio de igualdad, por ende, la concepción de capacidad económica comparte espacio con otros criterios de reparto de la carga impositiva, tales como el

²²⁵ Ibid, 455.

origen de las rentas, el beneficio del contribuyente u otro parámetro que el legislador estime conveniente.²²⁶

El constituyente chileno ha previsto en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política,²²⁷ un amplio marco dentro del que puede ejercerse el poder tributario; el principio de igualdad para contribuir a los gastos públicos es el criterio de distribución pero específica la jurisprudencia que no ha de ser sólo una igualdad formal sino que debe incluir elementos materiales, y el criterio para esa igualdad lo fija el legislador entre los varios existentes en la doctrina económica; capacidad económica, origen de rentas, beneficio del contribuyente y otros, no obstante considera que es esencia de la norma tributaria gravar de acuerdo con la capacidad económica.

En efecto el mencionado tribunal ha sostenido, que la tributación conforme a la capacidad impositiva de los contribuyentes, es manifestación de la igualdad en el ámbito tributario, definiendo en términos de que a igual riqueza corresponde igual tributación;²²⁸ en fin el principio de igualdad tributaria, es la figura central de la imposición directa en la que pueden manifestarse con mayor claridad los principios de capacidad económica, igualdad tributaria y progresividad,²²⁹ además de hacer posible la redistribución de la renta y la solidaridad que caracterizan el Estado Social y Democrático de Derecho.²³⁰

²²⁶ *Ibíd*, 571.

²²⁷ Constitución Política de la República de Chile, (D.C. supremos n° 100, Santiago 17 de septiembre de 2005).

²²⁸ Fernández, *El principio de Capacidad Económica*, 581.

²²⁹ Queralt, *Curso de Derecho Financiero*, 23. Expresa que existe una conexión de igualdad y de progresividad en el ámbito tributario, en tanto debe perseguirse más que la igualdad formal, una igualdad real, la cual debe ser vista desde todos los ámbitos, como garantía y derecho fundamental, por medio del cual se trate a la persona según su capacidad de pago .

²³⁰ *Ibíd*, 581.

4.2.2 Argentina

En ese país como en otros, según consulta realizada a la doctrina, obtienen ingresos mediante los tributos que las personas pagan, razón por la cual se considera necesario hacer énfasis al Impuesto sobre la Renta, como al principio de Igualdad Tributaria.

4.2.2.1 El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Argentino

La recaudación es llevada a cabo por el gobierno nacional, provincial y municipal, principalmente mediante impuestos aplicados a ganancias, activos y consumo a nivel nacional, y la Administración Federal de Ingresos Públicos, es una entidad independiente responsable de cobrar los tributos, recaudar, supervisar e informar al Ministro de Economía sobre tales ingresos y movimientos; en cambio en el país de El Salvador, la entidad encargada de administrar las finanzas públicas, así como definir, orientar la política financiera del Estado, captar los ingresos provenientes de impuestos, por ende organizar, dirigir y controlar la recaudación le corresponde al Ministerio de Hacienda.

Al Impuesto sobre la Renta se le denomina impuesto a las ganancias, el objeto del mismo son las rentas que obtienen en todo el mundo los residentes y las que obtienen en el país los no residentes, incluyendo entonces a las ganancias de las personas y de las sociedades en un mismo texto legal; el referido impuesto es anual y como tal se paga al término del ejercicio fiscal que en el caso de las personas naturales, coincide con el año calendario, mientras que en el de las empresas lo hace con el periodo contable; al igual que en El Salvador,²³¹ el Impuesto sobre la Renta se paga para las personas naturales en el año fiscal que comprende del primero de enero al treinta y uno

²³¹ Art. 13 literal a) Ley del Impuesto sobre La Renta.

de diciembre, pero diferente en cuanto a las personas jurídicas ya que se paga en el mismo periodo calendario.

Los ingresos grabados para las personas naturales que no constituyan empresa, son aquellos que provienen de una fuente durable y que tienen periodicidad, aunque sea potencial; en cambio, para las empresas están comprendidos en el tributo todas las ganancias, los ingresos netos gravados de los gastos necesarios para obtenerlos; además, existen otras deducciones personales al que tienen derecho las personas naturales, tales como ganancia no imponible, deducciones por familiares a cargo y deducciones especiales para rentas obtenidas del trabajo.²³²

La jurisprudencia en el país de Argentina, ha reiterado en numerosos pronunciamientos que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba surge la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, de ese pronunciamiento se ha derivado la exigencia de mantener la intangibilidad del capital y la imposibilidad de gravar con el impuesto a la ganancia, ahí cuando la renta no se hubiese realizado.²³³

4.2.2.2 El principio de Igualdad Tributaria en relación con el principio de Capacidad Contributiva según la legislación Argentina

El principio de Igualdad Tributaria regulado en los artículos 1, 16, párrafo segundo, 20 y 33 de la Constitución Política de Argentina, prescribe que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, enfocándose

²³² Luis Omar Fernández, “El objeto del impuesto a las ganancias y los enriquecimientos a título gratuito”, *Revista Práctica Profesional*, (2008): 50.

²³³ Juan Carlos Gómez Sabaini, et al., *La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino*, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES- SERIE Gestión pública, (Santiago de Chile, mayo 2002), 123

principalmente en la generalidad de los tributos y la interpretación de sus exenciones o beneficios promocionales.

Por lo que el referido principio, es una base de acceso a la justicia, surgiendo una cuestión problemática cuando la anomalía de desigualdad no proviene de la ley, sino de la aplicación que la administración hace de la misma; una dimensión importante del principio de Igualdad Tributaria, se refiere a que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva en base a su capacidad económica, es decir que sino está dentro del rango que regula la ley, no es posible realizar retención alguna.²³⁴

Víctor Uckmar²³⁵ sostiene, que el alcance económico del principio de Igualdad Tributaria se manifiesta en la distribución de la carga fiscal en referencia a la capacidad contributiva, y la base de valoración de la potestad tributaria radica en la capacidad económica que tiene el sujeto pasivo de la obligación, tornándose para cierta doctrina como un elemento constitutivo del tributo.

Por otra parte al relacionar las disposiciones decretadas por el legislador en las normas jurídicas salvadoreñas en cuanto al principio de Capacidad Contributiva se constata, que la misma tiene una similitud en cuanto aportar en razón a la capacidad contributiva que cada sujeto tenga, y según lo regulado en el Art. 132 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, acá en El Salvador, si a una persona se le han realizados retenciones pero no fueron hechas de acuerdo a su capacidad económica, tendrá derecho a que la misma se le devuelva.²³⁶

²³⁴ *Ibíd*, 125.

²³⁵ Uckmar, Principios comunes, 56.

²³⁶ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, D.E 117, de fecha once de diciembre de 2011, D.O N° 234, Tomo 353, once de diciembre de 2001.

4.2.2.3 El principio de Equidad en relación con el Principio Igualdad Tributaria en Argentina

Se ha estimado que uno de los elementos más importantes para establecer el grado de madurez de una sociedad, es la consideración sobre la equidad, no sólo en las relaciones interpersonales, sino también en el agregado social; el concepto de equidad se equipará al de justicia y se relaciona de alguna manera con el de igualdad tributaria inserto en el marco por alcanzar sus respectivos niveles dentro de la sociedad.

Si bien no se duda de la relación directa entre equidad y mejora en la situación de la sociedad, las disidencias emergen al momento de considerar cuál es la mejor manera de medirla para poder evaluar la evolución de la misma a través del tiempo o realizar una comparación entre distintas sociedades; el autor Rawls, planteó que la sociedad en su conjunto estaría mejor si lo está el individuo que se encuentra en peor situación como resultado de una determinada política, abarcando a todos los integrantes por igual, considerando la felicidad de cada uno, exactamente igual a la del otro; por otra parte, se puede aceptar la equidad como sinónimo de justicia y que además implica igualdad en algo, en cambio una situación puede ser igualitaria pero no equitativa pero sí a la inversa, un contexto equitativo encierra una igualdad de alguna índole.²³⁷

El concepto de equidad se determina a través de dos principios rectores; el primero es el beneficio que ve a los impuestos como el precio que los individuos deben pagar por el uso de los bienes públicos, los cuales deben estar relacionados con la utilidad marginal que cada persona obtiene por el uso de ellos; y el segundo de capacidad de pago, que sólo considera el aspecto de los impuestos y está relacionado con los conceptos de equidad

²³⁷ Masbernat, Perspectivas para la construcción. 480.

tanto horizontal,²³⁸ como vertical;²³⁹ por lo que se determina que en razón a la estructura impositiva y a su impacto sobre la distribución de los ingresos, la progresividad o regresividad de la carga tributaria, pueden cumplir o no en forma satisfactoria el requisito de equidad vertical.

Un impuesto progresivo, es aquel que recae en forma proporcionalmente mayor sobre los extractos de ingreso más elevado y ayuda haciendo abstracción del destino de los fondos por él generados, cumpliendo con la tarea redistributiva, por el contrario, un tributo que se determine como regresivo, impactará en una mayor magnitud sobre los extractos de ingresos inferiores, en vista que un impuesto proporcional recaería con igual fuerza sobre todos los niveles de ingresos.²⁴⁰

El criterio oponible a la doctrina argentina es el hecho de que no participan de la idea que un impuesto inequitativo es un impuesto inconstitucional, verificándose que la equidad de la carga impuesta actúa según la Constitución política de ese país como un límite al poder tributario y ese hecho resulta trascendental, ya que puede fundamentarse en la disposición que lo contiene sin necesidad de recurrir a otros principios que artificiosamente puedan servir al mismo propósito.

4.3 España

España como un país desarrollado, también regula los principios tributarios como son el de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, situación por la

²³⁸ La equidad horizontal significa que similares unidades pagadoras de impuestos deban abonar similares cantidades del gravamen.

²³⁹ La equidad vertical determina que los individuos de mayores ingresos deban soportar una carga tributaria mayor que los de menor ingreso, simplemente por tener una mayor capacidad de pago.

²⁴⁰ Esta rama del derecho se integra además con el sistema constitucional de asignación de competencias tributarias, el régimen de coordinación entre los distintos órdenes de gobierno y los principios que rigen el régimen de tipificación y aplicación de sanciones.

cual y a efecto de verificar la relación de los mismos con el país de El Salvador, se considera importante estudiar lo siguiente:

4.3.1 Un antecedente del principio de Igualdad Tributaria en el Derecho Español

La Constitución de Cádiz de 1812, fue la primera norma fundamental española, que permitió pasar de una sociedad estamental a una liberal y acabar con el antiguo régimen, incorporando un elenco de principios y derechos básicos del ciudadano, apoyados en los postulados teóricos del liberalismo clásico como la igualdad, la libertad y el derecho a la propiedad, considerados legítimos y naturales que aspiraron a modernizar la sociedad española en la fecha de su promulgación.²⁴¹

El referido texto constitucional, reconoció el principio de igualdad en general al declarar que sólo debía existir un único fuero para todos los españoles; esta igualdad jurídica se vio conformada en el terreno impositivo y reclamaba la justicia en el ámbito tributario que encuentra la base de su reglamentación en el concepto de haberes, donde estaba concretada la noción de igualdad fiscal y que fue reconocida por primera vez en el constitucionalismo español, en el Art. 8, el cual regulaba la obligación de todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.²⁴²

El Art. 172.8 de dicha constitución establecía restricciones de la autoridad del rey, ya que no podía imponer directa ni indirectamente contribuciones, ni hacer pedidos bajo cualquier nombre u objeto que fuese, sino que siempre los

²⁴¹ Ramón Bonell Colmenero, *Principio de Igualdad y deber de Contribuir* (España: Real Centro Universitario, Escorial-María Cristina).

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1143011>; 179. (Acceso 17 de marzo 2017).

²⁴² *Ibíd*, 180.

debían decretar las cortes, además en su Art. 339 constituyó que las contribuciones se repartirían entre todos los españoles en proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno.²⁴³

En ese sentido la referida carta magna, estableció el primer intento de igualdad en materia tributaria, dotándola de una mayor efectividad llevando a cabo la abolición de los privilegios entre personas, lo que supuso también el intento de colocar en un mismo plano de igualdad a todos los ciudadanos sin distinción de su ascendencia social, de igual forma suprimió las injustas diferencias entre territorios lo que supuso situar en un mismo nivel de igualdad las responsabilidades recaudatorias y tributarias de todas las regiones.²⁴⁴

4.3.2 Perspectiva sobre los principios tributarios en el Derecho Español

Según documentos y la Constitución Nacional de España, la misión fundamental del Derecho Constitucional se basa en el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos frente al ejercicio incontrolado del poder; opinando Klaus Vogel,²⁴⁵ que en el terreno de la Hacienda Pública,²⁴⁶ se encuentra un ámbito decisivo de actuación, en virtud que la incorporación al texto de la constitución de los principios fundamentales de los tributos y la constitucionalidad²⁴⁷ del procedimiento

²⁴³ Eva María Sánchez Sánchez, "El Principio de Igualdad en Materia Tributaria" (tesis doctoral, Universidad de Jaén, España, 2015), 138.

²⁴⁴ *Ibíd*, 140.

²⁴⁵ Klaus Vogel, *La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional*, en *Hacienda Pública Española*, España, 1979. 15-17.

²⁴⁶ En el año de 1808, la hacienda pública se caracterizaba por la desigualdad ante el impuesto de las personas obligadas a contribuir, la conservación de diferentes sistemas fiscales en cada territorio.

²⁴⁷ Karl Larenz, *Derecho Justo, Fundamentos de Ética jurídica*, Civitas, Madrid, 1985. Los principios constitucionales tributarios son pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un "Derecho más Justo".

presupuestario de aprobación del gasto público, responde precisamente a lo característico del Estado de Derecho.

El mencionado país no sólo tiene la función de regular la actividad del sistema económico, sino que también toma a su cargo importantes sectores de la producción social en orden a la consecución de ciertas metas u objetivos como el desarrollo económico o el pleno empleo, asumiendo una función social de redistribución de la renta y de la riqueza que está en la esencia misma de la cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho que la Constitución proclama en el artículo 1.1,²⁴⁸ advirtiéndose en este punto, que existe similitud con el país de El Salvador, ya que la Constitución Nacional de la República, establece en el Art. 85 que el gobierno es democrático,²⁴⁹ por tanto se aplican de manera similar las normas jurídicas en cuanto al sistema económico.

4.3.3 Regulación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en España

El principio de igualdad comprende el más general ante la ley, y el Art. 14 de la Constitución Española, obliga atender los requerimientos de igualdad real, entrando en juego en el ámbito tributario la justicia distributiva en el reparto de las cargas públicas, obligando a un trato desigual ante la ley para realizar la igualdad material real y efectiva.²⁵⁰

El principio de Igualdad Tributaria proclamado en el artículo 31.1 de la misma norma jurídica, contiene un mandato de desigualdad o de

²⁴⁸ España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

²⁴⁹ Constitución de la Republica de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

²⁵⁰ Masbernat, Perspectivas para la construcción, 490.

diferenciación, es decir trata de manera desigual a lo que realmente es desigual, para lograr precisamente la igualdad real, mientras que en El Salvador, el Código Tributario en su Art. 3 inc. 3, refiere al principio de Igualdad Tributaria en que las actuaciones de la Administración tributaria deben ser aptas para no incurrir en diferencias cuando estén en igualdad de condiciones según lo establece el sistema normativo, observándose entonces, una similitud ya que no se puede tratar por igual a todos, sino de acuerdo a sus condiciones económicas.

Por otra parte se considera la capacidad contributiva como la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos; es decir que se debe según la capacidad que se tiene, lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible²⁵¹ y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo, no dejando de lado hacer referencia a las singularidades señaladas por la doctrina, sobre todo si se compara con otras formulaciones constitucionales, particularidad que radica en que el principio de capacidad económica no se contempla en el texto constitucional de España como el único criterio material de justicia tributaria, exclusivo y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios del sistema tributario, como lo son el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad para realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.²⁵²

Del mismo modo la jurisprudencia salvadoreña expresa, que las personas deben contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a la aptitud económica social que tenga para ello, es decir a su capacidad, tratándose de

²⁵¹ Hecho imponible se puede definir como el acto o supuesto que genera la obligación o crédito fiscal, un supuesto que sirve de base para la imposición, es decir es un conjunto de situaciones o hechos que dan nacimiento a la obligación de pagar un título.

²⁵² Fernández, El principio de Capacidad Económica, 573.

un principio que limita a los poderes públicos en el ejercicio de su actividad financiera, pero que condiciona y modula el deber de contribuir de las personas; en ese sentido, se afirma que el principio aludido actúa como presupuesto y límite de la tributación y que es una exigencia tanto del ordenamiento globalmente considerado como de cada tributo.²⁵³

En consecuencia, el principio de Igualdad Tributaria va íntimamente enlazado al de capacidad económica y progresividad, el primero de ellos no puede ser entendido en términos que impidan al legislador establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualquiera otra condición social que considere relevante para atender el fin de la justicia.

A propósito del supuesto incremento de la capacidad económica que el legislador presume para determinar con precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, deben responder en un régimen tributario tal y como viene configurado en el artículo 31 de la Constitución de ese país, junto con el principio de Igualdad Tributaria, siendo entonces significativo, porque a través de él se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica y es el mandato de desigualdad y diferenciación en la imposición la que demanda acercarse a un sistema tributario justo, constituyendo la progresividad tributaria una medida de igualdad.²⁵⁴

Por tanto, la capacidad contributiva queda como el criterio principal en el ordenamiento español de reparto de cargas tributarias, suponiendo contribuir a los gastos públicos en función del nivel de riqueza que pueda tener el sujeto

²⁵³ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo, Referencia: 18-2012* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia 2013).

²⁵⁴ *Ibíd.*, 492.

gravado, por lo que es fácilmente deducible que la contribución será mayor o menor en función de la capacidad económica de la que pueda ser titular el sujeto gravado, así pues a la hora de contribuir a los gastos públicos es evidente determinar el contenido del principio de Igualdad Tributaria al que también hace referencia el precepto que se comenta.

El principio de Igualdad Tributaria no es de carácter formal, sino de carácter material, en tanto que el poder tributario grava a los ingresos de los ciudadanos no por igual y uniformemente, sino en función la capacidad económica; se concibe entonces que la justicia en el sistema tributario español vendría de la mano con los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria y progresividad, delimitándose con ello las posibilidades que tiene el legislador español, pues ha de procurar que predominen en dicho sistema; sin mayor consideración podría entenderse, que en comparación el legislador constitucional chileno es menos estricto en tanto que deja en última instancia a la ley, el establecimiento de criterios de reparto siempre que no sean desproporcionados o insistiendo en las indeterminaciones injustas o ilegales.²⁵⁵

4.3.4 Factores del Impuesto sobre la Renta en el Derecho Español

La doctrina expresa, al menos, dos factores concretos que abonan al Impuesto sobre la Renta: El primero de ellos es la persistencia de importantes discriminaciones en los ciudadanos que perciben rentas del trabajo dependiente en distintos Estados, como los denominados trabajadores transfronterizo; y el segundo factor es el mayor gravamen a que se ve sometido este tipo de renta como consecuencia de la competencia fiscal que se ejerce.

²⁵⁵ Masbernat, Perspectivas para la construcción. 490

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su carácter general, personal y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas del sistema tributario, tratándose evidentemente de un tributo en que los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad tributaria encuentran una más completa proyección de manera que es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución Española propugna y que dotan de contenido al Estado social y Democrático de Derecho.²⁵⁶

Por el contrario, no son los mismos márgenes que se dan al legislador chileno, pues se cita expresamente un modo de reparto de la carga tributaria y es la jurisprudencia la que va ampliando los márgenes de actuación, relativizando la importancia del principio mediante la admisión extrafiscal de forma que los tributos puedan responder a otros fundamentos constitucionales, el concepto de sistema tributario que permite circunscribir a ciertos tributos considerados claves, los rigores del principio y las excepciones a su realización por motivos de política económica o técnica tributaria.²⁵⁷

Con base en lo expresado, pueden verificarse dos sistemas tributarios diferentes y distantes en sus planteamientos, en cuanto al rigor de sus fundamentos constitucionales hacia el poder tributario, llegando a un punto de acercamiento en cuanto a los criterios de distribución de las cargas tributarias; por una parte el chileno desde la amplitud de los márgenes de actuación delinea una tendencia hacia el principio de Capacidad Contributiva,

²⁵⁶ El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea <http://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/1401> (Acceso 17 de marzo del 2017).

²⁵⁷ *Ibíd*, 582.

mientras que el Español va desde una decidida apuesta por el principio hacia su flexibilización.

Estas tendencias van dirigidas hacia una aglomeración de límites y a la relativización de los existentes, en principio contrarias pero pueden tener un punto de encuentro en su desarrollo sí coinciden en que el principio de capacidad económica es el contenido del principio de Igualdad Tributaria material en el ámbito tributario.

En cambio el Derecho Argentino, regula el principio de capacidad contributiva desde una perspectiva de equidad y justicia, no estando expresamente regulado como tal; sin embargo ha determinado que el alcance económico del principio de Igualdad Tributaria se manifiesta en la distribución de la carga fiscal, por lo que se estima que la potestad tributaria radica en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, habiendo un elemento constitutivo de la figura del tributo y la igualdad tributaria como base del impuesto.

El Derecho salvadoreño no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables. Finalmente, la función del principio de Capacidad Contributiva como medida o proporción de la realización por cada uno, del deber de contribuir a los gastos públicos, obliga al establecimiento de los tributos tomando como presupuestos de hecho circunstancias que sean indicativas o reveladoras directa o indirectamente de capacidad económica.²⁵⁸

²⁵⁸ *Ibíd.*

CAPITULO V

VERIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA EN LA INSTITUCIÓN COMPETENTE

En este capítulo se plasma un análisis que parte de la construcción de los capítulos anteriormente estudiados, cuyo fin es la verificación de los objetivos planteados al momento de identificar el tema: El principio de Igualdad Tributaria y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales frente a la capacidad contributiva de las personas exentas de pago, periodo 2014-2015, todo con el propósito de brindarle al lector un panorama claro sobre la problemática presentada, las aptitudes y deficiencias que se presentan al momento que la institución o personas encargadas captan el impuesto y si toman en cuenta los principios tributarios.

Se realizó una entrevista la cual se incorporó en los anexos correspondientes, junto con los datos estadísticos de la recaudación del Impuesto sobre la Renta relacionado con el Presupuesto General de la Nación; y estas se efectuaron en diferentes departamentos del Ministerio de Hacienda para verificar el grado de conocimiento que poseen sobre la aplicación del Impuesto sobre la Renta y Capacidad Contributiva en las personas naturales y el efecto que han tenido las reformas en el año 2014-2015.

En total se entrevistaron a cuatro profesionales y conocedores del tema en el Ministerio de Hacienda, licenciados Oscar Augusto Larín, coordinador del Área de Estudios Tributarios, Luis Alberto Canjura, Jefe de la Unidad de Estudios Tributarios, Carlos Funes, Jefe del Departamento de Fiscalización

Sectorial; y Jorge Luis Martínez, Jefe del departamento de Educación Fiscal. A continuación, se expondrán los resultados obtenidos.

5.1 Parámetros y requisitos que deben reunir las personas naturales exentas

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se regula el principio de Capacidad Contributiva, respetando el mínimo exento y exento vital, para verificar el rubro al que debe ser aplicada la exención, el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ver tabla en Anexo 4), se refiere a dicho término de manera objetiva, ya que si una persona no ha obtenido en el año rentas netas que superen los cuatro mil sesenta y cuatro dólares no está en la obligación de tributar, incluyendo los rubros que se encuentran regulados en el artículo 4 de dicha ley.²⁵⁹

En opinión de los expertos, antes de las reformas del 2011 no estaban equilibradas las tablas de retención, y lo que sucedió con los contribuyentes de rentas anuales superiores a los \$9,100 es que tendrían una deducción fija de \$1,600 en concepto de gastos médicos y colegiaturas, con la cual no estarían obligados a presentar una liquidación anual; por lo que el objetivo principal de las reformas era bajar la base imponible, y que la tabla del impuesto retenido debía ser acorde al impuesto computado. Posteriormente, como consecuencia de dichas reformas fue que la renta de una persona tenía que calcularse restándole a los ingresos anuales, las deducciones de Seguro Social y la AFP, además de los \$1,600 antes relacionados.

Conforme a lo establecido se puede verificar que existe un parámetro determinado por la ley, para que una persona natural sea exenta del pago del Impuesto sobre la Renta, siendo este el trabajo bajo relación de

²⁵⁹ Artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

dependencia, es decir entre patrono y trabajador, o en el ejercicio libre de la profesión cuando se trata de servicios meramente profesionales, el cual denota una manifestación inmediata de riqueza, específicamente la obtención de rentas del ejercicio económico anual.

5.2 Límites a la Exención

Antes de las reformas el mínimo exento era de 22,000 colones, pero posteriormente surgió la necesidad de ajustar dicha tabla (Ver tabla en anexo 4), a consecuencia de los acontecimientos de la dolarización del año dos mil uno; asimismo por el desarrollo de la sociedad, y en vista de que la renta es un impuesto de carácter progresivo, se consideró aumentar el techo para los asalariados puros que constituían la esencia del Impuesto sobre la Renta,²⁶⁰ resultando al final la cantidad de \$4,064, como límite de la exención que tiene la persona natural como contribuyente potencial, estando obligado a tributar si cumple con la condición que sus rentas sean mayores a la cantidad ya establecida.

A manera de proteger a las personas naturales como sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, se estableció un mínimo de subsistencia con la finalidad que cubran sus necesidades fundamentales, ese techo máximo es entendido como la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se destine a la cobertura de las necesidades vitales, por debajo de los mínimos es posible que las personas exterioricen alguna capacidad económica, pero en modo alguno exteriorizan capacidad para satisfacer los tributos.²⁶¹

²⁶⁰ Art. 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta

²⁶¹ Tejerizo López, *Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria*, (España: El Tribunal Constitucional, Vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1981), 2644

5.3 Impacto de las reformas en la recaudación en concepto del Impuesto sobre la Renta

Después de una reforma los ingresos varían conforme al incremento o disminución de los tramos de la tabla de imposición del Impuesto sobre la Renta. De acuerdo a las estadísticas, la recaudación bajó considerablemente, pero los objetivos de las reformas del 2011 al año 2014 fueron establecer un mejor sistema de redistribución de la carga tributaria, generar mayores exenciones a los sectores con menores ingresos, mantener la carga tributaria a los sectores con ingresos medios, y lograr solidaridad entre los sectores.

De igual manera la recaudación fue menor por las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a consecuencia de la ampliación del techo de retención, lo cual causó que bajara el monto imponible y que la tabla fuera ajustada de acuerdo a la progresividad del impuesto. Si bien es cierto que se elevó el piso también se elevó la tasa de renta al 30%, cuando antes el techo era 25%, buscándose en ese momento liberar un poco a las personas que tenían menos capacidad contributiva; deduciéndose entonces que pudo haber sido mayor la recaudación del impuesto, si hubiera habido incremento en el número de empleos, con salarios iguales o superiores a \$472.01 mensuales.

Con las reformas se benefició a un mayor número de contribuyentes, de modo semejante se redujo el gasto administrativo dentro del Ministerio de Hacienda, institución encargada del control y captación del Impuesto sobre la Renta, compensando así el bajo nivel de retenciones.

5.4 Monto total del ingreso percibido

Los ingresos recaudados al 31 de Diciembre de los años 2014 y 2015 fueron los siguientes: Durante el Año 2014 (como se presenta en las tablas de los anexos 1 y 2) se recaudaron en concepto de impuestos y

contribuciones \$3,989.0²⁶²Millones, de los cuales \$ 1,625,400,000, corresponden al total del Impuesto sobre la Renta, del que \$ 646, 909,200²⁶³ recaen a lo pagado por las personas naturales asalariadas, deduciéndose que el equivalente a la cantidad establecida anteriormente da como resultado el 42%, que pertenece a ese rubro.

En cambio en el año 2015 (como se presenta en las tablas de los anexos 1 y 3) el total de los ingresos fue de \$4,118.1 Millones que corresponden al total de los ingresos obtenidos en dicho período fiscal, de los cuales \$ 1,672,300,000, pertenecen al Impuesto sobre la Renta, deduciéndose la cantidad de \$ 588, 984,060 como impuestos pagados por las personas asalariadas,²⁶⁴ equivalente a un 37%.

Verificándose entonces que los ingresos descontados a las personas asalariadas en el año 2015, experimentaron una disminución del 5%, frente a lo recaudado en el 2014, que según los expertos es una situación normal después de una reforma y por ser éste un impuesto progresivo, se puede nivelar al transcurrir el tiempo.

5.5 Monto aproximado en exenciones de las personas naturales en el periodo 2014-2015

En este punto se identifica que el Ministerio de Hacienda no cuenta con un sistema de inspección eficaz para la determinación de exenciones en razón de las personas naturales, a pesar de tener un portal de transparencia que contiene datos de la estructura general de la misma, no en el tema de exenciones de las personas naturales asalariadas, y al revisar en las fuentes

²⁶²http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC9262_Laminas_Ingreso_Tributario_2014_al_31_de_Diciembre.pdf. (Acceso 08 de septiembre del 2017)

²⁶³ http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC1360_Ingresos-14.pdf. (Acceso 08 de septiembre del 2017).

²⁶⁴ *Ibíd.*

oficiales, se concluye que no existe una herramienta que determine el monto total del ingreso que dejó de percibir el Ministerio de Hacienda en relación a las exenciones del pago del Impuesto sobre la Renta en el periodo mencionado.

5.6 Efectividad o ineffectividad del principio de Capacidad Contributiva y su aplicación

Se consideró la capacidad contributiva, como un parámetro para la estructuración de la tabla de liquidación anual del impuesto, cubriendo así la necesidad esencial que podía tener el sujeto para subsistir, elevando el techo de exención a la cantidad de \$4,064.00, no siendo afectada por la vía de los impuestos directos, ya que el Impuesto sobre la Renta en el caso que nos ocupa recae sobre los ingresos de las personas. Para realizar las reformas, se hicieron cambios para aquellos que tenían mayor capacidad económica, se suprimió el inciso donde decía que el impuesto computado no podía ser mayor al 25% de las rentas imponibles.

Posteriormente se contempló, que dicho principio era uno de los pilares fundamentales del Derecho Tributario a la hora de establecer tributos. Conviene precisar que no todo sujeto con capacidad económica tiene capacidad contributiva; la primera refleja la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender sus necesidades y compromisos, mientras que la segunda supondría tener la posibilidad de soportar el pago de los tributos; por lo que podemos afirmar que la capacidad contributiva es la razón de ser para que el tributo sea exigible, de manera que donde no exista esa capacidad no puede existir un tributo. Según los conocedores de la materia, el haberse establecido en la ley la Capacidad Contributiva no es una realidad social, debido a que no puede ser pagado y soportado por las personas a quienes está dirigido.

Situación por la cual en el año 2015,²⁶⁵ se declararon inconstitucionales de un modo general y obligatorio los artículos 77, 76, 78, 79, 80 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque vulneraban el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica del artículo 131 ordinal 6º de la Constitución de la República de El Salvador; en cuanto determinaba que el activo neto era la base imponible del pago mínimo del Impuesto sobre la Renta, sin que en el cálculo de aquél, existiera la posibilidad de deducción de los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente.

5.7 Beneficiados con la Exención

El Impuesto sobre la Renta está estratificado, por ende pone en evidencia una progresividad, es decir que conforme la persona va obteniendo más ingresos el porcentaje y el monto de impuesto que tiene que pagar va siendo mayor; por ejemplo si se estudia el salario mínimo del sector comercio, el cual es de \$300 mensuales, al final del año fiscal sus ingresos llegan a un total de \$3,600, en consecuencia se encuentra dentro del primer tramo de la tabla de exención del artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por el contrario para que una persona sea sujeta de retención debería estar ganando al menos \$472.01 mensuales.

Adicional a lo anterior, la reforma benefició alrededor de 200,000 personas, tomando en cuenta que la población en El Salvador es aproximadamente de seis millones y medio, significa que un 3% de la población obtuvo el beneficio con la reforma, por lo que se observa que el objetivo primordial de la misma fue expandir el tramo de la tabla de exención

²⁶⁵ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 98-2014* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

para favorecer a un número mayor de contribuyentes, no así para alcanzar un porcentaje mayor en la recaudación del impuesto.

5.8 El control tributario para establecer el segmento de asalariados con capacidad de pago

La obligación para el legislador que nace del Art. 131 N° 6 de la Constitución de la Republica, el cual regula la capacidad económica de los contribuyentes al crear un tributo, puede ser exigido como derecho subjetivo a través de un control constitucional de efectos Inter parte. De modo que se podría implementar un control tributario de acuerdo con la capacidad económica real de cada sujeto, esto implicaría una inversión extra por parte del Estado y estaría sujeto a la voluntad de las personas de no mentir sobre su verdadera situación económica.

La administración tributaria siempre tendrá recursos limitados, porque el Ministerio de Hacienda no puede estar atrás de cada una de las personas que no paguen el impuesto. Se está trabajando en mejorar el sistema de control por medio de los sistemas informáticos, por intermedio de mejores requerimientos a las empresas para que sean estas quienes informen de manera más completa lo que están haciendo, si están o no están pagando sus impuestos como la ley lo manda, lo cual según los técnicos encargados del control dentro del Ministerio de Hacienda, los contribuyentes solo informaban de los pagos que vencían, pero que eran sujetos a retención, con los nuevos mecanismos de control, la información es mucho más completa y veraz de los valores pagados, aunque no hayan sido sujetos a retención, eso le permite al Ministerio mejorar el método de control, pero falta algo importante que es tener una moral fiscal adecuada, las personas no están preparadas para cumplir como un verdadero ciudadano. Muchas personas no tienen esa moral, y es por la cultura tributaria en el país, el cual es “no

pago”; los controles tributarios son mejorables, y en ese proceso se encuentra la administración competente, para poder identificar cada uno de los sectores que son el pilar fundamental de los tributos y así llegar a todos, pero se requiere una gran participación y colaboración de la ciudadanía.

En opinión de los que conocen del tema de la recaudación tributaria, la ley establece los mecanismos de control necesarios para administrar el tributo, si una persona no paga el Impuesto sobre la Renta teniendo obligación de ello, eso se llama evasión del impuesto, y por lo consiguiente le traerá al contribuyente como consecuencia una multa de carácter monetario.

Para realizar los controles tributarios en el Ministerio de Hacienda se utilizan los Formularios, específicamente el formulario F910, en el cual se manifiesta el registro de las personas que por ley están exentas de declarar.

Se diseñó un nuevo cuerpo normativo que es el Código F960 en el cual engloba a los asalariados sin retención de renta, se hizo para no perder el control de esos 200,000 contribuyentes a quienes ya no les iban a retener, a partir de las reformas sufridas con la modificación de la tabla de retención, que permitió dicha cifra de contribuyentes exentos, pero que aún son parte del universo fiscal del país, y que no debe ser descuidado por parte la Administración Tributaria.

5.9 Control de las personas naturales exentas del pago del Impuesto sobre la Renta

Existe un control tributario a efecto de determinar las retenciones que se les realizan a las personas sujetas a declarar, mas no una vigilancia detallada de las personas naturales exentas del pago del Impuesto sobre la Renta. Esto se obtuvo como resultado de las investigaciones realizadas a través del portal de transparencia y lo expuesto por los conocedores.

Se concluye que están en el camino de poder mantener un control de todos los contribuyentes, por lo que no solo podrían controlar a las personas sujetas de declarar, sino que a todas las personas; adicionalmente se podría mejorar el sistema en cuanto a determinar los sujetos que tengan la capacidad para realizarles las deducciones. Ahora bien, existen personas que están ocultas, porque realizan actividades que permanecen escondidas, pero en este caso se realiza otro procedimiento, y es que el Ministerio de Hacienda cuenta con un área Penal Tributaria, y también con la Unidad de Selección de casos, el área de Estudios Tributarios, Cuenta Corriente, Dirección General de Impuestos Internos que junto con otras dependencias colaboran para que dentro de la Institución exista un control tributario más eficiente, pero en esencia siempre se puede mejorar, se sabe que a El Salvador en comparación con países desarrollados le hace falta mucho, pero va avanzando.

5.10 Efectividad en la aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en El Salvador

El principio de Igualdad tal como lo regula la Constitución de la Republica, en cuanto que todos somos iguales ante la ley; en el ámbito tributario no es visto de igual modo, ya que lo determina como mandato de equiparación, en razón que situaciones económicamente iguales deben ser tratados de la misma manera y viceversa; por lo que los criterios sobre los cuales se haya establecido el tributo deben ser objetivos en la medida de la capacidad contributiva de los contribuyentes a efecto de no generar un tratamiento desequilibrado de los sujetos.

Lo primordial de una reforma en materia tributaria, no es recaudar sino beneficiar a la población, y ayudar en la economía de las personas que más lo necesitaban, pues con la elevación del mínimo exento no se pretendía un propósito tributario, sino mejorar o ponerle menos carga a la economía de

aquellos que tienen menos ingresos; por otro lado, se buscaba compensar esa elevación del mínimo exento con la de tasa mayor de tributación renta, y que si fuese bien aplicada dicha reforma, favorecería de una mejor manera al país, ya que las personas tienen más capacidad adquisitiva, al no tener que soportar la carga del Impuesto sobre la Renta, convirtiéndose entonces en consumo.

El mínimo exento es considerado como una consecuencia lógica de la teoría de la capacidad contributiva, y su objeto permite que a determinados sujetos se les respete su capacidad económica, en tanto no sea calificada como apta para la contribución, de tal modo que al revisar los estudios disponibles sobre la incidencia distributiva de los impuestos, se verifica que los impuestos más progresivos resultan ser los directos, entre ellos se encuentra el Impuesto sobre la Renta, observándose que existe la posibilidad de incrementar la recaudación y ampliar el impacto distributivo.

Lo antes planteado sería lo ideal, ya que se debe buscar el beneficio para la mayoría; no obstante, al consultar a los conocedores del área sobre la problemática objeto de la investigación, expresan que en cierta forma el legislador, realizó la reforma en razón de salvaguardar el principio de Capacidad Contributiva, por ese motivo el ente encargado de la recaudación dejó de percibir un porcentaje del total anual; otro aspecto es que con las reformas se podría dar el caso de que hayan personas con capacidad contributiva que no pagan impuestos, lo que conllevaría a que se dé la evasión fiscal, y el impacto en la recaudación sería devastador, con consecuencias nefastas para todo el país, ya que dichas personas y sociedades también se están quedando con los impuestos que servirían en salud, educación, seguridad, etc. Pero no es del todo negativo ya que si las modificaciones van encaminadas a beneficiar a las personas, no tendría por qué preocuparse el Estado por medio de las entidades acreditadas, si han

obtenido bajos ingresos de dicho impuesto; asimismo ha beneficiado administrativamente al ente encargado de la recaudación, ya que antes habían más formularios que llenar, ahora se hacen los cálculos mucho más exactos y las personas ya no tienen que ir al Ministerio de Hacienda a que se les devuelva dinero.

CONCLUSIONES

De la presente investigación se determina una serie de hechos doctrinales, jurisprudenciales, legales y del derecho comparado, que sirven para concretizar la problemática que se esbozó en el anteproyecto de investigación y por medio de ésta, se han dilucidado las pautas acerca de la aplicación que los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva que se soportan al momento de la retención del Impuesto sobre la Renta, debido al poco conocimiento que los sujetos objeto de retención poseen.

Con la investigación realizada se colige que la recaudación del Impuesto sobre la Renta data de épocas muy antiguas, en las cuales el ser humano se vio obligado a pagar algún tipo de tributo a sus gobernantes generando enriquecimiento de los más fuertes, a través de abusos e injusticias cometidas en contra de la clase menos favorecida, ya que los explotaban físicamente a manera de compensar el pago del tributo y así obtener un beneficio para su reino o Estado según fuese el caso, imponiéndoles, la realización de rituales hacia los reyes, pagar en especie, en el sentido de entregar animales y frutos cosechados por ellos.

Consecuentemente, también en la edad media existieron otras formas de obtener el pago del impuesto, a través de las adjudicaciones de las herencias que las personas dejaban al fallecer siempre que no tuvieran descendencia; el transitar por lugares que estaban fuera de su jurisdicción, el transportar mercancías hacia otros Estados y dependiendo de la cantidad o calidad de las mismas, así pagaban; en la actualidad ya no se utiliza ese tipo de recaudación, en razón que el legislador se formuló otra manera de obtener esos ingresos, creando leyes y reglamentos que permitieran a las personas tributar económicamente con capital y evitar ilegalidades, observándose entonces un cambio trascendental en la recaudación del impuesto.

De los aspectos doctrinales recabados en el trabajo de investigación, se deduce que existen características que distinguen a los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva, así como la relevancia que existe al momento de realizar la retención del Impuesto sobre la Renta; es decir que de alguna forma se toman en cuenta elementos que permiten a las personas sujetas al pago del referido tributo, no caer en tratamientos diferenciados si se encuentran en los mismos rangos de ingresos.

Como beneficio fiscal, se deduce hasta qué punto el principio de Igualdad Tributaria acepta el tratamiento específico que se le da a los contribuyentes con las técnicas establecidas en la legislación tributaria, sin atender al fin propiamente monetario. En otros países, se ha tomado en cuenta no solo la capacidad económica que puede poseer un sujeto que es propicio a ser objeto de retención, sino también todos aquellos aspectos que le permitan su crecimiento en el ámbito laboral, profesional y de comercio, de manera que en materia de recaudación de impuestos, la administración correspondiente se ahorra gastos innecesarios que generan una diversidad de mecanismos para el control de las retenciones de los contribuyentes de forma general, ayudando a ser más igualitarios en términos de recaudación, aplicándose la Igualdad Tributaria de forma escalonada, según la capacidad económica que posea cada individuo objeto de retención tributaria.

A partir del tercer capítulo se han realizado una serie de consideraciones importantes, entre ellas la identificación de la jurisprudencia salvadoreña la cual ha determinado que el Impuesto sobre la Renta es aplicable a todas las personas con situaciones económicamente iguales, permitiendo tener un sistema de recaudación eficiente, con un control sectorizado e identificado, a través de la objetividad del tributo, ya que su retención debe ser acorde a la capacidad económica del contribuyente, evitando así generar un tratamiento desequilibrado entre los sujetos.

Al analizar la legislación vigente que regula el Impuesto sobre la Renta en relación con el Derecho Comparado, se podría considerar que España tiene la opción de tributar individual o conjuntamente, refiriéndose a la subsistencia de un sistema de tributación familiar acoplada de carácter opcional, con el objeto de eliminar los problemas de atribución de rentas, reducir costos de gestión en la tributación y la complejidad de las mismas que como relaciones familiares dentro del Impuesto sobre la Renta han ido influyendo sobre la dimensión económica del impuesto; ésta al igual que en el caso de las deducciones, reducen la carga impositiva y el monto de la exoneración solicitada, y su valor también es por ende, directamente proporcional a la tasa impositiva del contribuyente.

Al realizar la comparación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva en relación al Impuesto sobre la Renta entre El Salvador, Costa Rica, Guatemala, Argentina, Chile y España, países objeto de esta investigación, se llegó a la conclusión que todos estos países velan porque se cumpla el principio de Igualdad Tributaria acompañado por el principio de Capacidad Contributiva, en relación al Impuesto sobre la Renta.

Como resultado de la investigación realizada se concluye que en el periodo 2014-2015, al momento de realizar las retenciones del Impuesto sobre la Renta, se tomó en cuenta la capacidad contributiva de las personas sujetas al mismo, resultando tal beneficio de las reformas realizadas a la ley, en vista que fue elevado el límite de la tabla de retención en relación al salario total de las personas naturales. Por otro lado, si bien las reformas mencionadas, beneficiaron a gran parte de las personas que eran sujetas a dicho impuesto, tuvo como consecuencia una baja de un 5%, de los ingresos obtenidos por el Estado, en el año fiscal.

RECOMENDACIONES

El Estado tiene que conocer el nivel económico de las familias por medio de estudios en el sector público y privado, acerca de los recursos que son indispensables para una vida digna, dependiendo del número de personas que las integran; y es este tipo de información la que debería utilizarse para sustentar los índices económicos del país, consecuentemente se podría individualizar la carga tributaria de acuerdo con la situación familiar y personal del sujeto, para que su capacidad económica como contribuyente se manifieste mediante la búsqueda de la equidad contributiva.

La legislación salvadoreña regula los principios que rigen el sistema tributario, como la Justicia, Igualdad, Legalidad, Celeridad, Proporcionalidad, Economía, Eficacia y Verdad material; pero no especifica como tal, a la capacidad contributiva; por lo que se considera de suma importancia que el legislador lo incorpore debidamente como principio, para evitar que a la hora de realizar las retenciones, se cause agravios a las personas naturales que no reúnan las condiciones básicas para ese fin.

Establecer una deducción estándar para eliminar de las listas de contribuyentes a los de menor ingreso y dar un carácter más progresivo al impuesto con escasa pérdida del ingreso tributario y así lograr una administración más sencilla al reducir el sistema de las tablas de retención y ampliación de la base mediante la disminución de las deducciones, exenciones y otras preferencias tributarias.

Modificar los principales formatos base de declaración para la obtención de información más detallada de los contribuyentes o un mayor control del seguimiento post autorización de algún tipo de incentivo fiscal, ya que sigue siendo una de las principales limitaciones para contabilizar al 100% de los beneficios o incentivos otorgados por la administración.

Debería de existir mayor información sobre el tema de las exenciones, para que las personas conozcan sus derechos y por ende el estado debe plantear relaciones fiscales con limpieza, transparencia y rectitud si desea pedir un comportamiento similar a los contribuyentes.

En el portal de Transparencia del Ministerio de Hacienda se detallan minuciosamente los ingresos anuales, deducciones, y los montos de ingresos y gastos del Presupuesto General del Estado salvadoreño, entre otros datos estadísticos; pero se considera importante, que la administración tributaria determine las cantidades en concepto de exención anuales y por rubros según lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y además dar a conocer el número de población beneficiada.

Se podría ampliar la base tributaria del impuesto mediante la incorporación del sector informal y así generar mayores ingresos; por otra parte, considerar eliminar algunas de las exenciones del Impuesto sobre la Renta, lo que sería beneficioso para la recaudación de los tributos.

FUENTES CONSULTADAS

Libros

Ahumada, Guillermo. Tratado de finanzas públicas. T. I. Ed Plus Ultra. Buenos Aires. 1969.

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Análisis Exclusivamente Constitucional*, Nuevo Consultorio Fiscal. México 1999.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª ed. Ed. Themis. México, 2004.

Bertrand Galindo, Francisco, Albino Tinetti. *Manual de Derecho Constitucional*. Tomo II. Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia. San Salvador. 1996.

Bielsa, Rafael. Derecho Administrativo, *Los Contratos Administrativos, Naturaleza Jurídica del contrato de empréstito, en Jurisprudencia Argentina*. 4º ed. Tomo IX. Madrid 1917.

Bocchiardo, José Carlos. *Derecho Sustantivo o Material, Tratado de Tributación, Derecho Tributario*. Tomo I. Ed. Astrea. Buenos Aires, 2003.

Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*. 8ª ed. Ed. Civitas. Madrid, 2004.

Cencerrado Millán, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons. Ed. Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid-Barcelona, España 1999.

Checa González, Clemente. *Reclamaciones y Recursos Tributarios*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

De la Garza, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de la Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo 1921-1980*. Vol. 5. México 1990.

Flores Polo, Pedro. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. 2ª ed. Ed. Lima, Justo Valenzuela V. 1986.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*. 27º ed. Ed. Porrúa, S.A, AV. República de Argentina, 1986.

Fortín Magaña, René. *Impuesto sobre la Renta*. Ed. Universitaria. Vol. 1. San Salvador, 1968.

García Vizcaino, Catalina. *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas análisis de la Legislación, "doctrina y jurisprudencia"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

González García, Eusebio. *El concepto de Tributo, Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá

Hernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Ed, S.A de C.V. Ed. Mexicana 1998.

Ibaceta Medina, David. *El principio de justa y proporcional igualdad impositiva*. 2007.

Iriarte Carrasco, Hugo. *Derecho Fiscal I*. 2º. ed. Ed. IURES. Tomo I. México, 1996.

Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Roberto Arévalo Ortuño, Juan José Zaldaña Linares. *Manual de Derecho Financiero*.

Lara Velado, Roberto. *Introducción al Estudio del Derecho Mercantil*. Ed. Jurídica Salvadoreña.

Larenz, Karl. Derecho justo, Fundamentos de Ética jurídica, presentación de L. Díez Picazo. Ed. Civitas. Madrid, 1985

Neumark, Fritz. *Problemas económicos y financieros del estado intervencionista*. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1964

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero*. Ed. Civitas. Madrid, 2000.

Pizzorusso, Alessandro. *Lecciones de Derecho Constitucional*. Madrid Centro de Estudios Constitucionales, 1984.

Queralt, Juan Martín. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 9ª ed. Ed. Tecnos. Madrid, 1998.

Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano, Carmelo y Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*, 3ª ed. Ed. Thompson Aranzadi. España 2008.

Rodríguez Bereijo, Alvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional, "Un estudio de jurisprudencia"*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 2011.

Rubio Correa, Marcial. *Para conocer la Constitución de 1993*. 3ª ed. Ed. DESCO. Lima Perú 1994.

Rubio Llorente, Francisco. *La igualdad en la aplicación de la ley en Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad Autónoma de Madrid. núm. 1. 1997.

Ruiz, Miguel Alfonso. *La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, El principio de igualdad. Madrid, 2000.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed. Universidad Complutense. Madrid, 1991.

Sanz Díaz, Benito. *Historia del pensamiento político moderno*, Universidad de Valencia, Facultad de Dret Valencia. España 2008.

Soler Osvaldo H. *Derecho Tributario*, Económico Constitucional, Sustancial-Administrativo, Penal. 2ª ed actualizada y ampliada. Buenos Aires, 2005.

Tinetti, José Albino. *Igualdad Jurídica*, CNJ- ECJ, San Salvador, 2004.

Uckmar, Víctor. *Principios del derecho Constitucional Tributario*, 3ª ed. Bogotá, 2001.

Valdez Costa, Ramón. *Curso De Derecho Tributario*. 2ª ed. 1996.

Vásquez López, Luis. *Leyes en materia Tributaria*. 20ª ed. Ed. LIS, 2012

Villalobos Quirós, Enrique. *Derecho Tributario*. San José, Ed. EUNED, 1995.

Villanueva, Jenny del Socorro, Rivas Teresita de Jesús, Ávila Jorge Nelson, Rojas, Luis Rodolfo. Exoneraciones y exenciones fiscales en Nicaragua, Vol. 10, Tomo XXIX. Septiembre-diciembre, 2014.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7º ed. Ed. de Palma. Buenos Aires, 2001.

Wittmann Stengel, Susana. *Delitos tributarios, Aspectos teóricos*. San José, C.R. Corte Suprema de Justicia. Escuela Judicial, 2009.

Yáñez, Felipe. *Curso de Derecho Tributario, Ley sobre Impuesto a la Renta*, (Chile: Universidad de los Andes 2007).

Zavala Ortiz, José Luís. *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Conosur Ltda., Santiago de Chile, 1988.

Tesis

Ayala Guevara, Mario Leoncio, “Sistemática de la ley tributaria. Universidad de El Salvador”. Tesis para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales abril 1977.

Burgos Rivas, Oscar Ernesto, “Distintas fuentes del Impuesto sobre la Renta y su relación con el principio de Igualdad y otros principios constitucionales” Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2014.

Castro Izquierdo, Nelson Antonio y López Orantes, Ana Demy, “Exenciones Tributarias en el marco de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2013.

Escalante, Carlos, “Estudio de la Ley de Impuesto Sobre La Renta” Tesis para optar al grado de Doctorado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador 1966.

Ortiz Alfaro, Luis Fernando, “Eficacia de los principios en el Derecho Tributario salvadoreño”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2010.

Pozas Henríquez, Nelly Edith, “El Impuesto sobre la Renta historia-hecho generador procedimiento”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centro Americana, José Simeón Cañas, San Salvador, El Salvador, 1993

Sánchez Sánchez, Eva María, “El Principio de Igualdad en Materia Tributaria”, Tesis Doctoral, Universidad de Jaén Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario, Jaén, 26 de noviembre de 2015.

Legislación Nacional

Constitución de la Republica de El Salvador, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, publicada en el Diario Oficial N° 234, Tomo 281, de fecha dieciséis de diciembre de 1983.

Código Tributario, Decreto Legislativo N° 230, del 14 de diciembre del año 2000, publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre del año 2000.

Ley del Impuesto sobre la Renta, D.C. N° 134, Decreto Legislativo N° 520, del 10 de diciembre de 1951, publicada en el Diario Oficial, Número 232, la cual entró en vigor el 31 de diciembre de 1951.

Ley General Tributaria Municipal, Decreto Legislativo N° 86, de fecha 16 de octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, Decreto Legislativo, N° 451, de fecha 22 de marzo de 1990, publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo 306, del 07 de marzo de 1990.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Decreto Legislativo N° 117 del 11 de diciembre del 2001, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 353 del 11 de diciembre de 2001.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo N° 126 del día 5 de septiembre de 1985, publicado en el Diario Oficial N° 186, Tomo 289 del 3 de octubre de 1985.

Legislación Extranjera

Constitucion de la Nacion de Argentina, Dada en la sala de sesiones de la Convención Constituyente, en Santa Fe, a los 22 días del mes de agosto de 1994.

Constitución Política de la República de Chile, D.C. supremos N° 100, Santiago 17 de septiembre de 2005.

Constitucion Politica de España C. G, 31 de octubre de 1978, ratificada por el pueblo español en referéndum el 6 de diciembre de 1978.

Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de La Republica, México, 1994.

Jurisprudencia

Amparo, Referencia N° 465-2009, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de 30 de noviembre del 2011).

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia N° 69-2006/90-2006, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2008).

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia N° 587-2009, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de 05 de octubre del 2011).

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia N° 133-2012, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 8 de mayo del 2013).

Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia N°18-2012, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 15 de noviembre del 2013).

Sentencia Definitiva, Referencia N° 815-2013, (El Salvador Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 28 de agosto del 2015).

Sentencia Definitiva, Referencia N°228-2008 (El Salvador, Sala de Lo Contencioso Administrativo de La Corte Suprema de Justicia, 24 de marzo del 2014).

Revistas

Aldao Martín y Clérico Laura. La Igualdad “Des-Enmarcada”: A Veinte años de La reforma Constitucional Argentina de 1994. Revista Electrónica Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales “Ambrosio L. Gioja” Año VIII – N° 13 – 2014.

Cañal García, Francisco José, “Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas Formulaciones Doctrinales”, Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 4, México, 1996.

Cruz de Quiñones, Lucy; Guevara Sofía Regueros de Ladrón; German Alfonso Pardo Carrero; Fabio Londoño Gutiérrez. “Lecciones de derecho

tributario inspiradas por un maestro”: Revista liber amicorum en homenaje a Don Eusebio González García. Ed: Bogotá, D.C Universidad del Rosario, 2010.

Fernández Amor, José Antonio.” El principio de Capacidad Económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España”, Revista de Derecho de la Pontificia, Universidad Autónoma de Barcelona, España. Valparaíso, Chile, 2º Semestre de 2011.

Fernández Segado, Francisco, “El principio de igualdad jurídica y la no discriminación por razón de sexo en el Ordenamiento Constitucional Español”, Revista jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela, Vol. V, núm. 1, 1996.

Fernández, Luis Omar, “El objeto del impuesto a las ganancias y los enriquecimientos a título gratuito”, Revista Práctica Profesional, octubre de 2008.

García Quintana, César Albiñana, “La Asignación Tributaria para Fines Religiosos”. Revista Universidad Pontificia Comillas Madrid, 1989.

Hernández Guijarro, Fernando, en “Los Principios de Generalidad e Igualdad en la normativa Tributaria Municipal y su Infracción por las Ordenanzas Fiscales” Revista de Derecho N°19, Bolivia, enero 2015.

Masbernat, Patricio. “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, Revista de Derecho de la Pontificia, Universidad de Buenos Aires, Argentina XXXIX. Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre.

Pérez Mendoza, Raúl. “El Principio Tributario de Igualdad Generalidad, Proporcionalidad y la Sociedad en el Perú”, Revista, Universidad Nacional Mayor de San Marcos- UNMSM- Lima Perú, octubre 2014.

Rendo Rodríguez, Carmen. “De La Vicésima Hereditatum, al Impuesto Sucesorio en el Derecho Español”, Revista Internacional de Derecho Romano, Tradición Romanística y Ciencias Histórico-Jurídicas, Universidad de Oviedo, Derecho Romano, Abril – 2015.

Rubio Llorente, F. “La igualdad en la aplicación de la ley en Anuario de la Facultad de Derecho”, Revista de la Universidad Autónoma de Madrid, núm. 1, 1997.

Revilla Blanco, Marisa, “El concepto de Movimiento Social: Acción, identidad y sentido”, Revista. Ed. Viña del mar. Chile, última década, número 005, 1996.

Romero Gómez, Paul Mbareq. “Doble tributación en México en relación con la Capacidad Contributiva”, Revista de la Universidad de las Américas, Puebla 2004.

Silva, Enrique. “Del Banco Central en la historia bancaria salvadoreña”, Revista Banci Central de Reserva de El Salvador. 1984.

Vogel, Klaus. “La Hacienda Pública y el Derecho constitucional, en Hacienda Pública Española”, Revista Española. 1979.

Zemborain, Luis. “Una Teoría de Justicia Distributiva para Interacciones Sociales y de Mercado”, Revista Cultura Económica. Año XXIX, Nº 81-82, diciembre 2011.

Diccionarios

Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Nueva Edición Actualizada, Corregida y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. 11ª ed. 1993.

Martínez Morales, Rafael. *Diccionario Jurídico General*. Tomo I. Ed. IURES, Universidad Nacional Autónoma de México.

Páginas Web

Álvarez, María R. *La potestad Tributaria*, Derecho Tributario, Universidad Fermín, Toro, Venezuela.2015.

<http://es.slideshare.net/MarianaAlvarivas/la-potestad-tributaria-53123834>

Artana Daniel y Navajas, Fernando. *Política Tributaria en El Salvador*. San Salvador septiembre 2008.

http://fusades.org/sites/default/files/investigaciones/politica_tributaria_en_el_salvador_propuesta_para_el_financiamiento_y_desarrollo.pdf

Bielsa, B. Derecho Administrativo, Naturaleza Jurídica del contrato de empréstito, en la Jurisprudencia Argentina, 4º ed, Tomo 69. 1999.

<http://www.redalyc.org/pdf/782/78232555004.pdf>

Bonell Colmenero, Ramón. "Principio de Igualdad y deber de Contribuir" Real Centro Universitario, Escorial-María Cristina.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1143011>

Escobar, William. Analista Tributario Jurídico, TAIIA, *El Presupuesto de Hecho y El Hecho Generador del Tributo*.

<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/taiia/temas/estudios%20jur%eddicos/el%20presupuesto%20de%20hecho%20y%20el%20hecho%20genera.pdf>.

Fidalgo González, Alejandro. *La Vigencia Jurídica del Principio de Igualdad Tributaria*. Trabajo Fin de Máster de la Abogacía.

http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/34776/6/TFM_FidalgoGonz%C3%A1lez,A.pdf.

Hernández Gaona, Pedro Emiliano. *Derecho Municipal*, México. Universidad Nacional Autónoma de México.

http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_02.pdf

Gómez Velásquez, Gerardo Jacinto. *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. Lagos de Moreno, Jalisco, diciembre 2010.

http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55798.pdf.

González García, A. *El concepto de Tributo, Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2001.

<http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/19dfinancieroycapcontributiva.pdf>

Hernández, Gustavo Adolfo, Soto Losada Carolina, Sergio Iván Prada, Ramírez, Juan Mauricio, *Exenciones tributarias: Costo fiscal y análisis de incidencia*, República de Colombia Departamento Nacional de Planeación Dirección de Estudios Económicos, Archivos de Macroeconomía, Documento 141, 7 de diciembre de 2000.

https://mpra.ub.uni-muenchen.de/14546/1/MPRA_paper_14546.pdf

Hernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, Ed, SA de C.V, ed1°, editorial mexicana 1998.

<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/5690/Exenciones%20fiscales%20para%20la%20I%2bD%2bi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Machicado, Jorge. *¿Qué Es Un Principio?*, *Apuntes Jurídicos*, 2013.
<http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/07/principio.html>

Melgen de Elías, Martha y David Elías. "El análisis Económico de los Impuestos". Tesis Santo Domingo, Distrito Nacional, República Dominicana.
<http://www.eliasmelgen.com/publicaciones/Analisis.pdf>

Páez Medina, María Elena, *La capacidad contributiva en los tributos medioambientales*. 2012, 86.
<http://gredos.usal.es/jspui/handle/10366/115606>

Pérez Luño, Antonio Enrique, Dimensiones de la igualdad formal. Ed., Dykinson. <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/07/principio.htm15>.

Rodríguez Soriano, Héctor Salvador, *de la igualdad constitucional I Parte*.
<http://www.uca.edu.sv/revistarealidad/archivo/4d8275f833772delaigualdad.pdf>

Tarciano, Alberto. El concepto de Tributo, Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Temis, Bogotá, 2001.
<http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion/19dfinancieroycapcontributiva.pdf>

Torrealba Navas, Adrián. "La equidad en la discusión sobre la reforma tributaria", Duodécimo informe sobre el Estado de la nación en desarrollo humano sostenible, San José, Costa Rica, 2009.
http://www.estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/012/Equidad_discusion.pdf

Zambrano Torres, Alex R. Los Principios del Derecho Tributario,
<http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-elderechtributario/>

Otros

Gallo Franco. *La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación*, Conferencia Técnica del CIAT Taormina 2000. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

Martín Bes, Alberto Barreix. *Breve Historia del Impuesto sobre la Renta*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Banco Interamericano de Desarrollo, Oficina de Planeamiento y Presupuesto de Uruguay DOC. No 9/10, 2001.

Magaña, Álvaro. *Ensayos de Derecho Tributario, La reforma Tributaria de 1915, una visión retrospectiva*. San Salvador enero de 1984.

Palma Celorico, Clotilde. *La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva*, conferencia Técnica dictada del 2 al 5 de octubre de 2000, Sicilia, Italia.

Parthasarathi, Shome. *Documento de Política Tributaria*. División de Política Tributaria Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional Washington 1995.

Sabaini Gómez, Juan Carlos, Santieri Darío Juan José, Rossignolo Alejandro. Documento La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES- SERIE Gestión pública, Santiago de Chile, mayo 2002.

ANEXOS

Anexo 1

Ingresos tributarios brutos del Gobierno Central, años 2010 – 2015 (En millones de US\$)

| Concepto | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 1. IVA | 1,566.3 | 1,801.5 | 1,860.9 | 1,901.7 | 1,910.0 | 1,934.3 |
| Declaración | 675.3 | 736.2 | 770.1 | 793.3 | 805.8 | 861.2 |
| Importación | 891.0 | 1,065.3 | 1,090.8 | 1,108.4 | 1,104.2 | 1,073.1 |
| 2. Impuesto sobre la Renta | 1,051.4 | 1,192.8 | 1,317.4 | 1,506.4 | 1,549.4 | 1,574.9 |
| Pago a Cuenta | 247.2 | 290.3 | 375.3 | 404.6 | 396.0 | 396.5 |
| Retenciones | 510.5 | 630.7 | 606.9 | 689.2 | 740.9 | 783.4 |
| Declaración | 293.7 | 271.9 | 335.2 | 412.5 | 412.5 | 395.0 |
| 3. Derechos Arancelarios a las Importaciones | 150.5 | 167.3 | 179.6 | 199.2 | 181.3 | 194.2 |
| 4. Impuestos Específicos al Consumo | 119.7 | 140.4 | 146.1 | 145.1 | 149.4 | 162.3 |
| Productos Alcohólicos | 21.5 | 22.2 | 24.5 | 21.9 | 21.8 | 22.1 |
| Cigarrillos | 37.7 | 40.3 | 35.2 | 30.9 | 34.1 | 29.4 |
| Gaseosa | 30.6 | 34.6 | 39.7 | 41.8 | 43.1 | 47.9 |
| Cerveza | 28.9 | 42.3 | 45.7 | 49.3 | 49.2 | 54.7 |
| Armas, Municiones, Explosivos y Similares | 0.9 | 1.0 | 1.1 | 1.1 | 1.2 | 1.2 |
| Ad-valorem sobre combustible | | | | | | 7.1 |
| 5. Otros Impuestos y Gravámenes Diversos | 72.4 | 72.3 | 65.3 | 65.9 | 78.5 | 119.9 |
| Transferencia de Bienes y Raíces | 16.1 | 16.3 | 19.9 | 20.7 | 24.4 | 20.4 |
| Migración y Turismo | 0.9 | 1.0 | 1.0 | 1.0 | 1.0 | 1.0 |
| Sobre llamadas del exterior | 48.1 | 46.9 | 35.4 | 33.0 | 21.0 | |
| Primera Matricula | 7.3 | 8.1 | 9.0 | 11.1 | 10.6 | 11.9 |
| Impuesto a operaciones financieras | | | | | 21.5 | 86.6 |
| Al cheque y a las transferencias electrónicas | | | | | 14.7 | 55.3 |
| Retención para el control de la liquidez (Acreditable) | | | | | 6.8 | 31.2 |
| 6. Contribuciones Especiales | 111.4 | 112.2 | 116.1 | 125.9 | 120.5 | 132.4 |
| FOVIAL | 69.0 | 68.9 | 71.2 | 72.1 | 73.6 | 79.6 |
| INAZUCAR | 0.5 | 0.5 | 0.9 | 0.6 | 0.9 | 0.9 |
| TURISMO | 7.4 | 8.2 | 8.4 | 9.0 | 9.0 | 10.1 |
| TRANSPORTE PUBLICO | 34.6 | 34.5 | 35.7 | 36.2 | 36.9 | 39.9 |
| FONAT | | | | 8.1 | | |
| SEGURIDAD PUBLICA | | | | | | 2.0 |
| Total Tributarios y Contribuciones | 3,071.8 | 3,486.6 | 3,685.4 | 3,944.1 | 3,989.0 | 4,118.1 |

Fuente: Dirección General de Tesorería

Fuente: Portal de Transparencia del Ministerio de Hacienda
http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC9262Laminas_Ingreso_Tributario_2014_al_31_de_Diciembre.pdf.

Anexo 2

Presupuesto de la Nación del Gobierno Central año 2014

| II - INGRESOS | |
|--|----------------------|
| (En US dólares) | |
| 11 IMPUESTOS | 4,113,095,000 |
| 111 Impuesto Sobre la Renta | <u>1,625,400,000</u> |
| 11101 De Personas Naturales Asalariadas | 646,909,200 |
| 11102 De Personas Naturales no Asalariadas | 141,409,800 |
| 11103 De Personas Jurídicas | 733,055,400 |
| 11104 Por Retenciones a Personas Naturales y Jurídicas | 104,025,600 |

Fuente: Portal de Transparencia del Ministerio de Hacienda.
http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC1360_Ingresos-14.pdf. (Acceso 08 de septiembre del 2017).

Anexo 3

Presupuesto de la Nación del Gobierno Central año 2015

| II - INGRESOS | |
|--|----------------------|
| (En US dólares) | |
| 11 IMPUESTOS | 4,271,659,775 |
| 111 Impuesto Sobre la Renta | <u>1,672,300,000</u> |
| 11101 De Personas Naturales Asalariadas | 588,984,060 |
| 11102 De Personas Naturales no Asalariadas | 179,605,020 |
| 11103 De Personas Jurídicas | 785,813,770 |
| 11104 Por Retenciones a Personas Naturales y Jurídicas | 117,897,150 |

Fuente: Portal de Transparencia del Ministerio de Hacienda.
http://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC1360_Ingresos-14.pdf. (Acceso 08 de septiembre del 2017).

Anexo 4

Cálculo del Impuesto de Personas Naturales, Sucesiones y Fideicomisos (19)

Art. 37.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS PERSONAS NATURALES, SUCESIONES Y FIDEICOMISOS DOMICILIADOS, SE CALCULARÁ DE CONFORMIDAD A LA TABLA QUE A CONTINUACIÓN SE DETALLA, PARA LOS CASOS ESPECIALMENTE PREVISTOS EN ESTA LEY, ASÍ:

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

LAS PERSONAS NATURALES, SUCESIONES O FIDEICOMISOS NO DOMICILIADOS, CALCULARÁN SU IMPUESTO APLICANDO EL TREINTA POR CIENTO (30%) SOBRE SU RENTA NETA O IMPONIBLE.

SE EXCLUYEN DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO, AQUELLAS RENTAS QUE HUBIEREN SIDO OBJETO DE RETENCIÓN DEFINITIVA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS PORCENTAJES LEGALES ESTABLECIDOS. (1) (19)

Tomado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo, N° 134, de fecha dieciocho de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991

Anexo 5

Como parte de nuestra formación Académica y finalización de la investigación de tesis para obtener el grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, con el Tema: **EI PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES FRENTE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS DE PAGO, PERIODO 2014-2015**, nos dirigimos a usted para realizar la siguiente entrevista.

Preguntas:

1. ¿Cuáles son los parámetros y requisitos que deben reunir las personas naturales para poder ser exentas del pago del Impuesto sobre la Renta?
2. ¿Cuenta el Ministerio de Hacienda con un límite para determinar la exención del pago del Impuesto sobre la Renta?
3. ¿Qué impacto causaron las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en la recaudación de dicho tributo, y si el Ministerio de Hacienda lleva un control de las personas a quienes se les aplican las exenciones?
4. ¿Cuál fue el monto total de ingresos percibidos por el Ministerio de Hacienda proveniente del Impuesto sobre la Renta en el periodo 2014-2015?
5. ¿Cuánto fue el monto aproximado de exenciones en beneficio de las personas naturales en el periodo antes mencionado?
6. ¿Considera usted que, según lo establecido en la ley, se toma en cuenta de manera efectiva la capacidad contributiva real de las personas naturales para pagar el Impuesto sobre la Renta?
7. ¿Considera que las exenciones en la aplicación del Impuesto sobre la Renta son un beneficio que privilegia a un sector pequeño de la población en general?
8. ¿De qué forma controla el Ministerio de Hacienda el segmento de asalariados con capacidad del pago del impuesto?
9. ¿Lleva el Ministerio de Hacienda un control de las personas naturales exentas del pago del Impuesto sobre la Renta y que mecanismos utiliza?
10. ¿Considera que se hace efectiva la aplicación de los principios de Igualdad Tributaria y Capacidad contributiva al momento de realizar la retención del Impuesto sobre la Renta en el Salvador?

Elaboracion de grupo para efectos de investigación