

98-2014.

Inconstitucionalidad.

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las diez horas con cuarenta minutos del día diecisiete de abril de dos mil quince.

El presente proceso fue promovido por los ciudadanos Pedro Alejandro Mendoza Calderón y Daniel Eduardo Olmedo Sánchez, quienes solicitaron la declaratoria de inconstitucionalidad, por vicio de contenido, del art. 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (contenida en el Decreto Legislativo n° 134, del 18-XII-1991, publicado en el Diario Oficial n° 242, tomo 313, del 21-XII-1991; reformada por el Decreto Legislativo n° 762, del 31-VII-2014, publicado en el Diario Oficial n° 142, tomo 404, de 31-VII-2014 [“LISR”, en lo sucesivo]), porque, en su opinión, contraviene el artículo 131 ord. 6° de la Constitución (en lo que sigue, “Cn.”).

Han intervenido en el proceso, además de los ciudadanos precitados, la Asamblea Legislativa y el Fiscal General de la República.

El contenido exacto de la disposición legal cuestionada es el que sigue:

Ley del Impuesto sobre la Renta

“Base imponible, alícuota del impuesto.

Art. 77. El pago mínimo del impuesto sobre la renta se liquidará sobre el monto del activo neto, con la alícuota del uno por ciento (1%).

El monto del activo neto se determinará restando al valor del activo total, la sumatoria de los valores de las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, los activos fijos no operativos, los activos poseídos en el exterior, las acciones en otras sociedades salvadoreñas y el saldo de obligaciones financieras relacionados con activos fijos que estén en operación. Asimismo, se deducirán del activo total, los activos destinados a la agricultura y ganadería, excepto agroindustria.

Para determinar el valor de los bienes y derechos que forman parte del activo total, así como el de las obligaciones financieras, se utilizarán las normas técnicas contables autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Los sujetos no obligados a llevar contabilidad formal, utilizarán el valor nominal según documentos y registros, además aplicarán lo establecido en la presente Ley en materia de depreciación y amortización.

Los Bancos, sociedades cooperativas de ahorro y crédito, así como las sociedades de ahorro y crédito, supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero, podrán deducir del activo total, el valor de los bienes inmuebles recibidos en dación en pago o embargados que formen parte de sus activos extraordinarios.

Si el sujeto está obligado a llevar contabilidad formal podrá restar del activo total, el valor de las reservas técnicas que hayan sido constituidas de acuerdo a normas de autoridad reguladora y el de las provisiones contables de acuerdo a las normas técnicas contables autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

La base imponible del activo neto no excederá del monto de las rentas brutas gravadas del ejercicio o período de imposición”.

Analizados los argumentos, y considerando:

I. I. A. Los demandantes, en cita de la sentencia de 15-XI-2013, Inc. 18-2012, manifestaron, en términos generales, que el principio de capacidad económica, como manifestación de la equidad tributaria, exige a la Asamblea Legislativa que, al decretar un impuesto, establezca como base imponible del tributo únicamente variables que, en efecto, evidencien la riqueza disponible.

En este sentido, dijeron que utilizar una base imponible distinta supondría que el tributo se determina para los sujetos, sin tomar en cuenta su nivel de riqueza y, en consecuencia, se lesiona la equidad tributaria establecida en el parámetro de enjuiciamiento constitucional.

B. Los actores arguyeron también que, de acuerdo con la sentencia pronunciada en el proceso de inconstitucionalidad antes reseñado, este Tribunal declaró inconstitucionales los arts. 76, 77, 78, 79, 80 y 81 LISR, que contenían la regulación del pago mínimo definitivo de dicho impuesto, debido a que la Asamblea Legislativa había tomado como base imponible para el mismo las rentas brutas de los sujetos pasivos.

Sin embargo, a su juicio, en esta ocasión el Órgano Legislativo ha vuelto a incorporar la modalidad de pago mínimo del impuesto sobre la renta, modificando la base imponible de acuerdo a los “activos netos” –y no según las rentas brutas, como ocurría antes–, lo cual, en el sentido que los define el art. 77 LISR, también supone una violación al principio de capacidad económica, como manifestación de la equidad tributaria.

Lo anterior –agregaron–, se debe a que la variable identificada en la disposición impugnada con respecto a la base imponible no es, en realidad, un “activo neto”, pues éste no es el resultado de deducir al activo total las obligaciones que el contribuyente posee con todos sus acreedores, sino que, al contrario, se califica como activo neto al resultado del activo total menos ciertas y determinadas deducciones establecidas en el art. 77 inc. 2º LISR, lo cual no mide la capacidad contributiva de los sujetos gravados con el impuesto.

2. A. Por auto de 12-XI-2014, se admitió la demanda y se ordenó la intervención de la Asamblea Legislativa, requiriéndose a dicho Órgano de Estado que presentara el informe al que se refiere el art. 7 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (“LPrCn”, en adelante); dicha resolución fue notificada mediante el oficio n° 3100, el 8-XII-2014.

De esta manera, la autoridad demandada presentó oportunamente el informe ordenado por este Tribunal y se pronunció sobre diferentes tópicos de la siguiente manera:

B. Luego de describir los motivos de inconstitucionalidad y el contenido normativo del artículo sometido a escrutinio constitucional, la autoridad demandada alegó que “... la Ley del Impuesto sobre la Renta [...] ha tenido diversas modificaciones a lo largo de los años, para ajustarse a las condiciones económicas y sociales del país, ya que el objetivo de dicha ley es gravar con impuesto toda renta obtenida, percibida o devengada, ya sea en efectivo o en especie, proveniente de toda clase de remuneración, actividad empresarial, de capital, de productos, ganancias, beneficios o utilidades”.

En esa línea, manifestó que, “... [e]n un Estado actual, [...] para el cumplimiento de sus funciones depende de los impuestos tributarios, [por ello] el pago de los impuestos es un deber cívico y social nacido de la moral tributaria” (sic).

C. Con base en dichas premisas, apuntó que en la ley “... se han creado rangos que nos dan un parámetro de la capacidad de pago de las personas, es decir, que se clasifican en grupos de acuerdo a la renta que obtienen en un periodo determinado...”; ahora bien, agregó que, “... para algunas personas puede parecer injusto el mecanismo de recolección del impuesto, en el aspecto que para unos significa pagar más y para otros menos, dado que no se le puede estar calculando la renta por ministerio de ley a cada una de las personas con capacidad contributiva en el país, con lo que, se

garantizaría al cien por ciento la capacidad contributiva exacta de cada persona, pero ciertamente eso es imposible” (sic).

D. En apoyo a su argumento, la parte demandada afirmó que no se produce la violación constitucional alegada, dado que ese Órgano de Estado “... [actuó] de acuerdo a lo establecido en el artículo 131 ordinal 6º de la Constitución, al decretar el referido impuesto de manera equitativa, ya que la disposición controvertida no ha sido elaborada de manera antojadiza, sino con base a criterios técnicos, los cuales nacieron en el proceso de formación de ley; sin embargo, no es en sí el criterio de los montos los cuales se está cuestionando, sino la sola existencia de este impuesto, es decir, que se cuestiona que se pueda establecer mediante la ley un pago mínimo por diferentes causas” (sic).

Después de explicar la caracterización de los impuestos y su ineludible nexo con la capacidad contributiva o de pago, la Asamblea Legislativa manifestó que el impuesto contenido en el artículo impugnado: (i) “... es de carácter progresivo, [lo cual] implica, que a cuanto a mayor activo imponible, mayor es el porcentaje de impuestos sobre esa base”; por lo tanto, a juicio de ese Órgano de Estado, dicho tributo tiene una naturaleza “... directa, ya que es una clase de impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, propiedad o la renta”; y, es de carácter personal porque (ii) “... se aplica sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas” (sic).

E. Conforme a la formulación lingüística del objeto de control, la autoridad demandada precisó que “... el impuesto será calculado aplicando a la renta imponible la tasa del 1%, valor que a todas luces es exiguo, y que no representa una afectación grave en el patrimonio de las empresas, a contrario sensu, de todos los beneficios que representa para el pueblo su recolección, [...] no se puede constituir una afectación desproporcional al derecho alegado” (sic).

Con arreglo a lo anterior, la Asamblea Legislativa pidió a este Tribunal que no se declare la inconstitucionalidad alegada por los pretensores.

3. Por último, al contestar el traslado que establece el art. 8 LPrCn, el abogado Immar Orlando Chávez Piche, quien entre otras cosas pidió que se permita su intervención en su calidad de apoderado del Fiscal General de la República; rindió la opinión solicitada por este Tribunal a dicha autoridad.

A. Inicialmente, expuso algunas nociones teóricas, legales y jurisprudenciales sobre la generalidad tributaria, la finalidad y características de los impuestos; para finalmente, explicar la función y el valor normativo de los principios constitucionales que informan la interpretación y aplicación del Derecho Tributario.

En ese orden, profundizó su opinión haciendo una referencia a los principios de “equidad tributaria” y “capacidad económica”.

B. Con respecto al primer principio citado, señaló que “[l]a Constitución dispone que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”; bajo tal premisa, el interviniente antes mencionado,

arguyó que el principio de equidad tributaria "... previene que la ordenación de los tributos ha de fundamentarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria" (sic).

Desde tal perspectiva, hizo referencia a algunas proyecciones del precitado principio constitucional, a partir de los fundamentos jurídicos expresados por este Tribunal en la sentencia de 9-VII-2010, Inc. 35-2009; recayendo su argumento en algunas manifestaciones del principio de legalidad en materia tributaria o impositiva e igualdad, al explicar que, al "... gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo establecido en la norma generadora del tributo, exigiendo que los contribuyentes de los impuestos que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a ingresos gravables, deducciones, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, es decir, la norma jurídico tributaria, no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de prórroga a unos contribuyentes o sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción a otros".

C. Al analizar el principio de capacidad económica, centró su intervención en la tesis que vincula el contenido de este principio "... [con] la aptitud o facultad que tiene el sujeto pasivo del tributo para soportarlo...", lo cual fue explicado a través de una amplia transcripción de la jurisprudencia de esta Sala referente a dicho tópico.

Por lo tanto, en su opinión, "... para poder determinar si en la configuración de un tributo se ha considerado la capacidad económica del sujeto pasivo, bajo los criterios del principio de normalidad, resultaría necesario considerar la situación económica de los sujetos pasivos del tributo"; en consecuencia, "... la obligación para el legislador que nace del Art. 131 N° 6 Cn., que le manda a considerar la capacidad económica de los contribuyentes al crear un tributo, puede ser exigido como derecho subjetivo a través de un control constitucional de efectos interparte" (sic).

Y es que, para el Fiscal General de la República, "... el legislador opera bajo el principio de normalidad, [lo que en] el presente caso debe analizarse considerando que al regular situaciones que deriven en gravámenes cuando se configura una determinada actividad o acto, como hecho imponible, están atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad económica" (sic).

D. Luego de acotar algunos aspectos sustanciales del impuesto sobre la renta, el funcionario precitado dijo que el art. 77 LISR vulnera el principio de capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.–, en cuanto, "... este principio exige a la Asamblea Legislativa, que al decretar un impuesto, establezca como base imponible del tributo, únicamente variables que, en efecto, evidencien la riqueza disponible" (sic).

Con basamento en la sentencia de 15-XI-2013, Inc. 18-2012, aseveró que "... el Órgano [Legislativo] incorporó la modalidad de pago mínimo del impuesto sobre la renta, modificando la base imponible de acuerdo a los activos netos y no según las rentas brutas, como ocurría antes de la

reforma, lo cual vulnera el principio de capacidad económica, como manifestación de la equidad tributaria” (sic).

De esta manera, a su entender, el objeto de control “...atenta contra el principio de [e]quidad [t]ributaria, en su manifestación del principio de capacidad económica, contenido en el art. 131 Ord. 6° Cn.; ya que la base imponible no es en realidad un activo neto, pues éste no es el resultado de deducir al activo total las obligaciones que el contribuyente posee con todos sus acreedores, si no que se califica como activo neto al resultado del activo total menos ciertas y determinadas deducciones establecidas en el inc. 2° del art. 77 LISR, no midiendo de esta forma la capacidad contributiva de los sujetos gravados con el impuesto” (sic).

En consecuencia, pidió que se declare la inconstitucionalidad del objeto de control constitucional.

II. Expuestos los motivos de inconstitucionalidad argüidos por los demandantes, la justificación emitida por la Asamblea Legislativa y la opinión del Fiscal General de la República, en este apartado se enunciará el esquema de análisis de la pretensión planteada. Para hacerlo, es necesario identificar previamente el problema jurídico que debe ser resuelto a la vista de los argumentos desarrollados por todos los sujetos procesales.

1. De forma sintética, los actores alegaron que la base imponible prescrita en el objeto de control –art. 77 LISR– quebranta el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.–, dado que en el cálculo de este elemento cuantificante del tributo, no se permite deducir el total de obligaciones que el contribuyente tiene con sus acreedores; en esa línea, consideran que al establecer el activo neto, entendido éste como el resultado del activo total menos las deducciones que establece el inc. 2° del precitado artículo, no se mide la capacidad económica de los sujetos obligados a pagar el impuesto; opinión que fue compartida por el Fiscal General de la República.

Por su parte, la autoridad emisora de la disposición objetada basó su resistencia en las siguientes premisas: (i) el art. 77 LISR fue aprobado con fundamento en criterios técnicos que fueron considerados en su proceso de producción normativa –de los cuales no se hace mención expresa–; (ii) el carácter progresivo y personal del impuesto; y, (iii) el valor “exiguo” que representa el pago mínimo definitivo del impuesto sobre la renta.

Por tanto, el problema jurídico a resolver en esta sentencia es *determinar si el objeto sometido a enjuiciamiento constitucional vulnera el principio de equidad tributaria en su manifestación capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.–, dado que la base imponible no revela capacidad de pago del tributo en cuestión, porque su cálculo o determinación para el pago mínimo del impuesto sobre la renta (activo neto), no permite que el contribuyente tenga la opción de deducir las obligaciones con sus acreedores (pasivo), es decir, los gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente.*

2. Con base en lo señalado y para tratar de manera coherente el motivo de inconstitucionalidad planteado, en la presente decisión el Tribunal: reiterará la jurisprudencia que

explica el contenido del principio de equidad tributaria y, específicamente, su manifestación en uno de los límites materiales al poder tributario: el principio de capacidad económica (III); luego, efectuará algunas aproximaciones sobre la naturaleza de los impuestos, y en particular, sobre el impuesto sobre la renta (IV). Por último, se aplicará todo lo anterior al examen del objeto de control, se dictará el fallo que constitucionalmente corresponde y los efectos de la presente sentencia (V).

III. 1. El art. 131 ord. 6° [primera parte] Cn. establece que es una atribución del Órgano Legislativo, “[d]ecretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”.

Desde tal punto de vista, el ejercicio de dicha competencia legislativa está supeditado al respeto de los límites que emanan de la condicionante que el constituyente prescribió en la disposición jurídica citada para el sistema tributario y, así, realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria, ya que debe *recordarse* que los *tributos, no son fines en sí mismos, sino meros instrumentos que conforman un sistema que va a permitir la contribución generalizada para el sostenimiento de los gastos públicos.*

A. En efecto, así es como surge el Derecho Constitucional Tributario, el cual pone en juego derechos fundamentales de carácter económico –v. gr. el de propiedad (arts. 2, 103 y 106 Cn.)– y está vinculado con aspectos vitales de la comunidad política organizada –como el financiamiento de los gastos públicos (arts. 224 ord. 4° Cn. y XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre)–; en esa línea, estos aspectos justifican directamente el carácter constitucional de los límites formales y materiales al poder tributario del Estado, los cuales implican la existencia de principios jurídicos que deben ser desarrollados y respetados por el legislador y que tienen la función de constituirse en garantías para los derechos fundamentales económicos de los contribuyentes; estos principios son los que le dan contenido a la exigencia de *equidad del sistema tributario*, conforme lo prescribe el art. 131 ord. 6° Cn. (Cfr. con Sentencia del 15-XI-2013, Inc. 18-2012).

B. Ahora bien, la “justicia” o “equidad” de los tributos no puede ser objeto de un enjuiciamiento abstracto, sino que, en esencia, su análisis debe efectuarse mediante la verificación de si el sistema completo cumple con los mandatos concretos que la Ley Fundamental establece en materia impositiva. Dentro de estos –en lo que al caso *sub examine* se refiere–, la equidad del sistema tributario o de un tributo se caracteriza por la observancia de los límites materiales relativos a la capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscación (Cfr. con Sentencia de 9-VI-2010, Inc. 35-2009).

C. En consecuencia, *el tributo que la Constitución de la República exige, es aquel que no transgrede los límites formales y sustanciales en torno a la configuración y determinación del mismo, y que tenga por objeto ser un medio efectivo de financiamiento para el Estado; por lo tanto, si un impuesto, tasa o contribución especial viola tales garantías de los derechos fundamentales, deberá ser declarado inconstitucional.*

D. En definitiva, entre los deberes de los ciudadanos se destaca el de contribuir al

financiamiento de los gastos del Estado, el cual se realizará en la medida de la contribución que la ley disponga; *sin embargo, si la misma excede la capacidad económica de la persona, esto es, si supera de manera manifiesta sus recursos actuales o potenciales con cargo a los cuales pueda efectivamente contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la norma tributaria estaría consolidando un sistema tributario injusto, lo cual estaría en contra de lo dispuesto en la Ley Fundamental.*

2. *La capacidad económica* –también llamada capacidad contributiva o de pago (o “*ability to pay*”), o de prestación– como canon de justicia distributiva, *es uno de los límites materiales que debe respetar el Estado cuando ejerce su poder impositivo.*

En esa línea, dado que el tributo tiene, por regla general, una finalidad económica (*cubrir gastos públicos con medios escasos en relación con necesidades públicas numerosas*), *el criterio de graduación del aporte individual también debe tener base económica*; dicho en otras palabras, si el tributo nace por razones económicas es forzoso –en principio–, que el aporte por parte del contribuyente, se produzca según pautas también económicas; en consecuencia, el criterio de graduación del pago de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva, es decir, de su aptitud de colaboración con el gasto público.

A. Bajo tal premisa –y con diferentes enunciados lingüísticos–, en el constitucionalismo comparado es usual que este límite inherente del poder impositivo se encuentre expresamente establecido. Así, *v. gr.*, los arts. 53 inc. 1º de la Constitución de la República Italiana (“[t]odos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”), 31.1 de la Constitución de España (“[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”); y, 363 de la Constitución Política de la República de Colombia (“[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”), señalan la necesidad que el establecimiento de los tributos sea conforme a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

B. En esa línea, la jurisprudencia de este Tribunal ha entendido que el referido mandato constitucional es uno de los cuatro principios que dan contenido concreto a la equidad tributaria proclamada en el art. 131 ord. 6º Cn. En virtud de dicho mandato, el legislador es llamado a estructurar un sistema tributario en que el deber de las personas de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado se efectúe en proporción a la aptitud económico–social que tengan para ello. Dicho principio condiciona y modula el deber de contribuir de las personas, constituyéndose en un auténtico presupuesto y límite de la tributación. En todo caso, la capacidad económica es una exigencia del ordenamiento tributario globalmente considerado, así como de cada tributo (Sentencias de 19-XII-2012, 16-I-2013, 5-IV-2013, 16-X-2013 y 3-XII-2014, Amps. 169-2011, 170-2011, 592-2010, 137-2011 y 773-2012, respectivamente).

Partiendo de lo anterior, se establece la regla general de que sólo en el caso de los impuestos la consideración de la capacidad económica se presenta como una exigencia constitucional

ineludible, en atención a la naturaleza de su hecho generador (Sentencia de 9-VI-2010, Inc. 35-2009, ya citada).

C. En ese orden, la capacidad económica generalmente se mide por medio de cuatro indicadores: (i) el patrimonio; (ii) la renta; (iii) el consumo; o (iv) el tráfico de bienes. Teniendo en cuenta lo anterior, en las sentencias de 22-IX-2010 y 2-II-2011, Amps. 455-2007 y 1005-2008, respectivamente, este Tribunal explicitó 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. En otras palabras, corresponde al legislador configurar el hecho generador y la *base imponible* tomando en cuenta situaciones, aspectos o parámetros que revelen capacidad contributiva para soportar la carga tributaria; pero en ningún caso, un tributo o el conjunto de tributos que recaigan sobre un contribuyente deben afectar su “mínimo vital”, esto es, la cantidad destinada a la satisfacción de las necesidades básicas e ineludibles del sujeto.

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

a. La *primera* es la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, la capacidad que el legislador toma en cuenta cuando configura el hecho generador de un tributo; cuya finalidad es asegurar que solo se van a gravar actos, hechos o negocios que revelen capacidad de pago efectiva; por lo tanto, el Órgano Legislativo está limitado a definir como objeto de tributación únicamente la riqueza disponible, es decir, los rendimientos netos o la renta neta y *no las sumas destinadas a obtener los ingresos*, de modo tal que la carga tributaria total sea en función de la capacidad económica real de cada contribuyente; en otras palabras, según esta manifestación, el principio de capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, ya que se debe, según la capacidad que se tiene, lo cual, ha de tener su reflejo en el hecho generador y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo.

b. La *segunda* es aquella que sirve para orientar o modular, respecto a un contribuyente en particular, la carga tributaria que en concreto puede soportar según sus objetivas y particulares posibilidades de hacerlo. En ese sentido, si bien el sujeto tiene la obligación de tributar, ello debe hacerse conforme a la riqueza efectivamente disponible, vale decir, la capacidad económica para tributar comienza cuando el sujeto pasivo ha cubierto sus necesidades básicas o de subsistencia y ha *garantizado la conservación de la fuente de la que derivan la producción de réditos o ganancias*; en consecuencia, sería arbitrario que el Estado exigiera aportaciones a los sujetos para sostener el interés general cuando estos no disponen del mínimo indispensable para su existencia o *cuando tales aportaciones agoten su capacidad productiva*; en consecuencia, desde este punto de vista, la capacidad contributiva es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo; en otros

términos, se contribuye porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario, por ello, la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

E. De las premisas expuestas en este apartado, es viable afirmar que el principio de capacidad contributiva, entendido desde un ámbito subjetivo, como la medida o proporción de la realización por cada uno del deber de contribuir a los gastos públicos (y, por ende, como límite para el legislador en la configuración de los tributos), obliga al establecimiento de los tributos tomando como presupuestos de hecho del mismo, circunstancias que sean indicativas o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica. Capacidad que puede ser real o potencial, pero en cualquier caso existente, es decir, no simplemente nominal; en consecuencia, puede concluirse de forma *positiva* que, la Asamblea Legislativa puede establecer impuestos en la medida que los mismos tengan a su base, indicadores económicos que sean reveladores idóneos de la posibilidad real del pago del mismo, a partir de la *riqueza efectiva* del contribuyente; en otros términos, los elementos estructurales que se determinen en el impuesto deben reflejar la aptitud económica de pago público por parte del sujeto pasivo y así determinar la capacidad contributiva efectiva del contribuyente, entendida como la *diferencia* entre la renta bruta y las erogaciones indispensables para garantizar sus mínimas condiciones de vida y la generación de la renta y conservación de su fuente, lo cual *proscribe* toda lesión a los medios con los que realiza el proceso productivo; y, de manera *negativa*, dicho Órgano de Estado tiene vedado seleccionar hechos imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva.

F. Por todo lo anterior, el principio de capacidad económica implica una noción que debe ser observada forzosamente por el legislador ordinario en la normación tributaria, para que verifique si cada uno de los presupuestos de hecho considerados susceptibles de tributar, así como la determinación de la base imponible y de la cuota, son reveladores de tal contenido constitucional.

IV. 1. A. 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, 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 (Sentencia de 3-VII-2008, Inc. 69-2006).

En ese orden, y de acuerdo con los principios de legalidad y reserva de ley, cuando la Asamblea Legislativa decreta impuestos, determina sus elementos básicos, siendo los más esenciales: el sujeto pasivo, la base imponible, el cuántum o la tasa del tributo y la forma de pago, y por supuesto, el hecho generador o hecho imponible (*Cfr.* con Sentencia de 5-XI-2004, Amp. 251-2003).

B. Desde tal perspectiva, los tributos tienen una serie de elementos configurativos que les

dan fisonomía propia y distinta de los demás; empero, existe uno común a todos y que se manifiesta principalmente en los impuestos, del cual depende la generación de la obligación material de pago, nos referimos al *hecho generador*, elemento estructural que debe respetar la equidad tributaria y que constituye el acontecimiento o conjunto de acontecimientos de naturaleza económica, descrito en la norma legal que sirve para dar origen a la obligación tributaria; es decir, el supuesto previsto en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto. Conforme a lo expuesto, la norma tributaria contiene solamente una prescripción abstracta y general dirigida a todos, pero tiene como destinatarios finales a quienes se les pueda atribuir la realización de los hechos o situaciones previstas en aquella; en otras palabras, para que la obligación tributaria se origine o nazca el recíproco crédito a favor del sujeto activo de dicha obligación, es necesario que haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación.

C. Ahora bien, *es fundamental que el hecho generador, como elemento propio y de carácter positivo del impuesto, sea representativo de capacidad económica*, la cual se puede percibir –como ya se dijo– a partir de índices (patrimonio, renta) o por indicios (consumo, tráfico de bienes), pero en la concreción normativa de dicha aptitud debe operar el principio de normalidad, según el cual, si el legislador configura una determinada situación como hecho imponible debe atender a un supuesto que normalmente sea indicativo de capacidad económica. Además, en íntima vinculación con el hecho imponible está la base imponible de los tributos, como expresión numérica del primero, es decir el importe o monto sobre el cual se aplica el porcentaje del tributo que debe ser pagado. Asimismo, es necesario distinguir dicha base imponible de la alícuota de un tributo, que es la cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen.

2. De acuerdo a una de las clasificaciones de los tributos, éstos se dividen en *impuestos y tasas*; en lo que interesa al caso *sub examine*, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto (Sentencia de 29-IV-2005, Inc. 21-2004).

A. Esta clase de tributo, cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración; es el tributo por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica, sin que la obligación tributaria se conecte causalmente con actividad administrativa alguna (Sentencia de 9-VI-2010, Inc. 35-2009, ya citada); es decir, el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie; por ello, el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, *tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva* (Sentencia de 8-X-2004, Inc. 31-2002); evidencia de estas orientaciones jurisprudenciales, es lo prescrito en el art. 13 del Código Tributario, que 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” (cursiva del Tribunal).

B. Tal como se dijo en la Sentencia del 15-XI-2013, Inc. 18-2012 –ya citada–, entre otras clasificaciones, los impuestos puede ser:

a. *Personales o subjetivos y reales u objetivos*, según si el presupuesto objetivo del tributo se determina o no con base en el elemento personal que interviene en la relación tributaria. Así, un impuesto real se establece sin necesidad de aludir a un sujeto, a una clase de ellos o a sus circunstancias particulares, sino únicamente en consideración del objeto o la transacción gravados —IVA, impuestos al consumo, entre otros—. Por el contrario, en los impuestos personales tiene una especial consideración la situación del obligado tributario, tomando en cuenta su capacidad de contribución —como sucede con el impuesto sobre la renta—.

b. *Directos e indirectos*; esta polémica e imprecisa clasificación, teóricamente, ha adoptado varios criterios, sin embargo, para analizar dicha distinción debe observarse si la capacidad económica de los contribuyentes se expresa a través de una variedad de circunstancias o situaciones que propician la creación de las diferentes clases de impuestos. Para fijarlos, el legislador debe atender a las distintas formas de expresión de tal capacidad, según esta se manifieste en forma inmediata, como cuando existen elementos objetivos o índices que revelan de forma más o menos aproximada el nivel de riqueza —patrimonio, ingresos periódicos o renta y aumentos patrimoniales legalmente comprobables—. Esto es lo que caracteriza los impuestos directos, que recaen verdaderamente sobre el sujeto y que gravan la obtención de un patrimonio o un ingreso, tomando estos como hechos imponibles.

3. En relación con el impuesto sobre la renta, y tomando en cuenta lo antes dicho, en primer lugar, debe recordarse que el hecho generador de este impuesto es definido en el art. 1 LISR como la obtención de rentas, por los sujetos pasivos del impuesto, en el período fiscal correspondiente; así, se entienden como renta obtenida todos los productos o utilidades percibidos o devengados y derivados, entre otros, del trabajo, la actividad empresarial, el capital, incrementos de patrimonio no justificados y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos (arts. 2 LISR y 195 Código Tributario) –Sentencia de 11-IV-2014, Amp. 653-2012–.

Conforme a lo anterior, debe considerarse que este impuesto grava los ingresos de las personas, físicas o jurídicas, y otros entes a los que la ley les da la calidad de sujetos pasivos del impuesto —fideicomisos, sucesiones, empresas, entre otros—. Se trata específicamente de un impuesto a las utilidades y ganancias —no al patrimonio ni al capital—, de naturaleza personal, subjetiva, progresiva y directa. La LISR no lo define en estos términos, pero de la interpretación sistemática e integral de sus arts. 1, 2, 3, 4, 5 y 12 LISR es posible derivar esas condiciones. Esto significa que por su naturaleza, el impuesto sobre la renta debe ser respetuoso del principio de capacidad económica, al tomar en cuenta las situaciones particulares de los obligados al tributo.

Lo anterior conlleva a este Tribunal a enfatizar, por medio de línea jurisprudencial ya consolidada que, *los elementos estructurales del impuesto sobre la renta deben ser manifestaciones efectivas de la capacidad económica, lo cual exige que al monto total de las rentas identificadas*

como el hecho generador le sean deducidos los costos y gastos necesarios para la producción de dichas rentas y la conservación de su fuente, de modo que, finalmente, el impuesto se calcule sobre una renta neta; de lo contrario, el índice de capacidad económica sería aparente y no efectivo, pues los costos de operación o gastos de producción de la renta bruta podrían ser iguales o superiores a esta, con lo que el objeto de gravamen dejaría de ser una riqueza disponible como tal (Sentencias de 15-XI-2013, Inc. 18-2012; de 11-IV-2014, Amps. 652-2012, 653-2012, 654-2012; y, de 23-V-2014, Amps. 648-2012, 651-2012, y 722-2012).

Lo contrario, entrañaría el ejercicio inadmisibles del poder tributario del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción al principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica –art. 131 ord. 6º Cn.–, porque se estaría permitiendo que el impuesto sobre la renta gravara una riqueza formal o nominal que eventualmente afectaría su fuente de producción.

V. A continuación se realizará el examen del motivo de inconstitucionalidad planteado.

I. En primer lugar, la autoridad emisora de la normativa impugnada sostuvo que el art. 77 LISR fue aprobado con fundamento en criterios técnicos que fueron considerados en su proceso de producción normativa, es decir, en el proceso de formación de la ley; en el carácter progresivo y personal del impuesto; y, por último, en el valor “exiguo” que significa el pago mínimo del impuesto sobre la renta.

A. Dichos argumentos deben ser *rechazados*; tal postura tiene basamento en los siguientes argumentos:

a. La jurisprudencia constitucional ha afirmado que para determinar las razones subyacentes a las normas jurídicas infraconstitucionales deberá recurrirse –por orden de prevalencia– a los siguientes documentos: (i) el informe rendido por la autoridad emisora de la norma en el proceso, ya que se entiende que dicho informe contiene una argumentación reflexiva orientada primordialmente a la defensa de la disposición impugnada; (ii) los Considerandos de la ley; (iii) el texto mismo de la ley; y (iv) los documentos oficiales previos a la emisión de la ley que sean de contenido técnico, mediante los cuales se propone a la autoridad emisora, la elaboración de la norma impugnada –trabajos preparatorios y exposiciones de motivos– (Cfr. con Sentencias de 8-XI-2004, 15-III-2006, 29-IX-2011 y 13-II-2014, Incs. 2-2002, 10-2005, 10-2006 y 21-2012.).

b. No obstante, (i) en el informe de la Asamblea Legislativa, *no* se hace una mención directa o indirecta sobre cuáles son los criterios técnicos que sirvieron de fundamento establecer como base imponible el activo neto, es decir, es una afirmación carente de contenido; por otra parte, (ii) al analizar los Considerandos del Decreto Legislativo nº 762, se advierte que el *primero* hace alusión a los datos cronológicos y de identificación de la aprobación y publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta; el *segundo*, a la introducción de la figura del pago mínimo del referido tributo; el *tercero*, a lo resuelto por esta Sala en el proceso de inconstitucionalidad 18-2012; ahora bien, el *cuarto* reseña el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento del gasto público y la implementación de un mecanismo que permite evitar fraudes contra deducciones inexistentes e improcedentes, lo cual, no necesariamente tiene vinculación con la base imponible del impuesto

objetado, dado que, una de las formas en cómo impedir dicho fenómeno, es en función de una correcta y precisa determinación del impuesto por la Administración Tributaria, un control y fiscalización oportunos, etc.; el *quinto*, afirma que algunos países latinoamericanos (sin mencionar cuales), han establecido impuestos que toman como base imponible los activos netos o ingresos brutos, o una combinación de ambos, lo cual, tampoco refleja el respeto al principio de equidad tributaria; el *sexto*, explica la relación entre el pago mínimo impuesto y el impuesto sobre la renta *per se*, lo cual, a juicio de la autoridad demandada, garantiza el respeto al precitado principio constitucional, pero que más bien refleja la forma de liquidación de dicho tributo; el *séptimo*, indica la existencia de exenciones para el sector de la comunicación impresa, lo que, dentro de sus márgenes de estructuración, en opinión de la Asamblea Legislativa, debe derogarse a efecto de dar cumplimiento a los principios de igualdad, generalidad y equidad, lo que no está en discusión en esta decisión; y por último, el *octavo*, que hace alusión a la reforma misma, es decir, a la introducción del pago mínimo del impuesto sobre la base del activo neto en sustitución de la base imponible en razón de las rentas brutas o gravadas, lo cual significa únicamente el cambio de un elemento cuantificable del impuesto, pero que no forzosamente implica que el mismo sea respetuoso del principio de capacidad económica, situación que es el objeto de la presente decisión.

B. El carácter progresivo y personal del impuesto debe ser respetuoso de la capacidad económica del contribuyente; y es que, la progresividad, no se desvincula de la capacidad contributiva, ni se alcanza con independencia o prescindiendo de la misma, al contrario, este principio –el de progresividad– halla su más firme apoyo y guía en dicha capacidad; de otra manera, la progresividad se produce en la medida que aumenta la capacidad de pago; por tanto, es *inadmisibile* que se pretenda justificar el establecimiento de la base imponible del pago mínimo del impuesto sobre la renta, en función del principio de progresividad, ya que éste necesariamente se explica en función de aquél, y no inversamente.

C. Es indiferente la alícuota del impuesto; de esta forma, esta Sala reafirma y aclara que corresponde al legislador determinar el porcentaje de la base imponible que se pagará en concepto de impuesto, pero esto no significa que este elemento numérico quede exento de la obligación de respetar la capacidad económica.

Por lo tanto, en el informe de la autoridad emisora y en los Considerandos del Decreto Legislativo precitado, *no se evidencia ninguna justificación que tienda a explicar cómo se garantiza el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica.*

2. Descartados los argumentos expuestos por el Órgano Legislativo, corresponde analizar el enunciado normativo de la disposición objetada.

A. Conforme a lo expuesto por los demandantes, de la formulación lingüística del art. 77 LISR se colige que, el cálculo de la base imponible (activo neto) del tributo no permite deducir el total de obligaciones que el contribuyente tiene con sus acreedores (pasivo), lo cual, a su juicio, contraviene el art. 131 ord. 6° Cn.

Bajo tal perspectiva, este Tribunal entiende de la interpretación del objeto de control que,

para la determinación del activo neto, se permite realizar la deducción de ciertos valores que, en principio, no tienen una vinculación con aquellas obligaciones que el contribuyente adquiere para la producción de la renta y la conservación de la fuente, como sí se reconocen dentro del régimen general del impuesto sobre la renta (art. 28 LISR), sino que son el resultado de algunas situaciones concretas por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

b. En consecuencia, *el activo neto al que se aplica la alícuota o cuota del pago mínimo (1%), se ha establecido sin considerar de ningún modo los costos de producción invertidos o gastos de operación realizados para generar dichos ingresos. De esta manera, la base imponible del tributo aludido desconoce el criterio racional que fundamenta el principio de capacidad económica, es decir, la conservación de la capacidad productiva de los contribuyentes, como presupuesto lógico para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado.*

En concreto, al establecerse el activo neto como la base imponible para el pago mínimo del impuesto sobre la renta, sin considerar la deducción de todos los gastos indispensables para la producción de la riqueza y la conservación de su fuente, se evidencia una *deficiente definición de activo neto, lo que significa que el legislador no ha tomado en consideración un índice relevador de capacidad económica que determina la riqueza efectiva del contribuyente.*

c. En relación a esta constatación, este Tribunal considera que la sentencia del 15-XI-2013, Inc. 18-2012, declaró la inconstitucionalidad de la disposición legal que pretendía introducir una base imponible (rentas brutas u obtenidas) lo que contravenía el principio de capacidad contributiva; ahora bien, en dicho pronunciamiento no se impuso de manera explícita la obligación negativa a cargo de la Asamblea Legislativa de replicar el precepto invalidado; sin embargo, ello no era un obstáculo insuperable para sobreentenderlo a partir de los efectos vinculantes de la sentencias de inconstitucionalidad, al ser estos una necesidad para el cumplimiento efectivo de las decisiones de esta Sala (*Cfr.* con Auto de 19-II-2015, Inc. 57-2011).

Así, debe recordarse que en la sentencia de 14-X-2013, Inc. 77-2013, se afirmó que la atribución de fuerza vinculante y el carácter de fuente del Derecho a la jurisprudencia emitida por este Tribunal han modificado sustancialmente el sistema de fuentes del Derecho salvadoreño. El precedente o autoprecedente es una parte de la sentencia constitucional, en el cual se atribuye un significado a una disposición contenida en la Ley Fundamental. En nuestro caso se ha afirmado que “... la jurisprudencia constitucional es parte [del sistema de fuentes del Derecho] y, por tanto, de obligatoria observancia para los intérpretes y aplicadores del ordenamiento jurídico” (Resolución de 23-XI-2011, Inc. 11-2005).

Por lo tanto, para garantizar los efectos generales y obligaciones que el art. 183 Cn. establece para las sentencias de inconstitucionalidad, no es necesario que la inhabilitación para reproducir la disposición invalidada aparezca de modo expreso en una sentencia de inconstitucionalidad, dado que las sentencias estimatorias (cuando ese es el caso) suponen la expulsión del precepto cuestionado; por lo tanto, el intento de reproducir directa o indirectamente, además de constituir un *fraude a la Constitución*, implica desconocer el efecto vinculante de aquellas y un a desobediencia al

tribunal.

En consecuencia, este Tribunal debe *recordarle* al Órgano Legislativo que está inhabilitado para reproducir el precepto declarado inconstitucional y considerando que este Tribunal es titular de la “potestad de hacer ejecutar lo juzgado” en materia constitucional, se concluye que esta Sala tiene competencia para determinar si dicha inhabilitación ha sido atendida o no por el órgano en cuestión.

d. En atención a las anteriores premisas, *este Tribunal considera que la Asamblea Legislativa, reprodujo la norma expulsada por la sentencia de inconstitucionalidad 18-2012, y no estableció en la normativa impugnada –art. 77 LISR– la posibilidad real del contribuyente para la deducción de los costos y gastos necesarios para su producción de riqueza efectiva y la conservación de su fuente, por lo tanto, la regulación del pago mínimo del impuesto sobre la renta contenida en el precepto impugnado es incompatible con la equidad tributaria, en su manifestación del principio de capacidad económica y por ello se debe declarar su inconstitucionalidad.*

3. Por otro lado, tal como se dijo en el auto de 12-XI-2014, este Tribunal sostuvo la posibilidad de enjuiciar la constitucionalidad de los arts. 76, 78, 79, 80 y 81 LISR, relativos al pago mínimo del impuesto sobre la renta que se encuentran en el Capítulo V del Título VII de dicha ley por medio de la denominada inconstitucionalidad por conexión.

De acuerdo con ello, y sin perjuicio que en el art. 76 LISR se establezca el hecho generador, esta Sala advierte que el presupuesto normativo y lógico del Capítulo V de la LISR radica en el art. 77 LISR, ya que contiene *la mayoría* de los elementos esenciales de la obligación tributaria: el hecho imponible, la base imponible y la alícuota del pago mínimo citado; en esa línea, sin dichos elementos esenciales, carece de sentido la determinación de: (i) los sujetos pasivos y hecho imponible –art. 76–; (ii) los sujetos exentos al pago mínimo definitivo –art. 78–; (iii) la liquidación y declaración del pago mínimo –art. 79–; (iv) del pago del impuesto sobre la renta –art. 80–; y, (v) del acreditamiento y devolución –art. 81–; ya que todas estas disposiciones conforman una unidad sistemática en torno al Pago Mínimo Definitivo del Impuesto sobre la Renta, por lo que al determinar esta Sala que el art. 77 LISR es inconstitucional, *este vicio se transmite, a las disposiciones relacionadas con dicho tributo, dado que el artículo declarado inconstitucional es la base normativa que da sentido a la existencia de los demás.* Asimismo, esta Sala ha reconocido que la declaración de inconstitucionalidad debe extenderse a otras disposiciones, aunque no hayan sido impugnadas, cuando estas tengan una dependencia lógica o guarden interrelación con los artículos a que se refiere la demanda (v.gr. Sentencia de 23-X-2007, Inc. 35-2002); *por lo tanto, se deberá declarar también la inconstitucionalidad, por conexión, de los arts. 76, 78, 79, 80 y 81 LISR, por la vinculación lógica antes mencionada.*

2. Corresponde ahora analizar los efectos que la presente sentencia debe producir.

Al respecto, es preciso aclarar que *este Tribunal puede modular los efectos de sus decisiones, porque ello constituye una función inherente a su actividad jurisdiccional.* En vista que esta Sala se encuentra obligada a brindar una eficaz protección de los contenidos constitucionales por su papel de guardián de la constitucionalidad, puede usar los diversos mecanismos que desarrollan la doctrina

y la jurisprudencia constitucional para reparar las infracciones cometidas contra la Constitución, entre ellos determinar las consecuencias jurídicas derivadas de la presente sentencia y desde cuándo surte sus efectos (Sentencia de 13-I-2010, Inc. 130-2007, y Auto de 6-III-2013, Inc. 120-2007).

En esa línea, se determina que a partir de la respectiva notificación, esta sentencia: (i) expulsa del ordenamiento jurídico salvadoreño a los arts. 76, 77, 78, 79, 80 y 81 LISR, en los términos antes expuestos; (ii) las declaraciones presentadas y cantidades canceladas en concepto de pago mínimo del impuesto sobre la renta, se tendrán por situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no podrán ser revisadas por la jurisdicción constitucional u ordinaria, o por la Administración Tributaria; (iii) aquellos trámites aún pendientes que tengan relación con el pago mínimo del impuesto, deberán de ser resueltos por la Administración Tributaria en estricto apego a la Constitución, a lo expresado en la presente decisión y a la ley; y, (iv) todo lo expuesto por esta Sala, *no implica de manera expresa o implícita, reconocimiento alguno de la validez constitucional del proceso de producción normativa del Decreto Legislativo n° 762, del 31-VII-2014, publicado en el Diario Oficial n° 142, tomo 404, de 31-VII-2014, cuestionado en el proceso de inconstitucionalidad 96-2014.*

En caso de ser necesario y con base en el art. 172 Cn., que obliga a los tribunales a hacer cumplir las sentencias y resoluciones que emiten, esta Sala dará seguimiento y vigilará el efectivo respeto de la presente sentencia.

Por tanto,

Con base en las razones expuestas, disposiciones y jurisprudencia constitucional citadas y en el artículo 10 LPrCn, en nombre de la República de El Salvador, esta Sala

Falla:

1. Declárase inconstitucional de un modo general y obligatorio el art. 77 LISR, porque vulnera el principio de equidad tributaria en su manifestación de capacidad económica –art. 131 ord. 6° Cn.– en cuanto determina que el activo neto es la base imponible del pago mínimo del impuesto sobre la renta, sin que en el cálculo de aquél, exista la posibilidad de deducción de los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente.

2. Decláranse inconstitucionales, por conexión, y de un modo general y obligatorio los arts. 76, 78, 79, 80 y 81 LISR, en cuanto se limitan a complementar o desarrollar el pago mínimo del impuesto sobre la renta, de modo que comparten el vicio de contraste con el art. 131 ord. 6° Cn., respecto a la equidad tributaria, en su manifestación del principio de capacidad económica.

En ejercicio de la competencia de esta Sala para modular los efectos de sus decisiones y conforme a los dos numerales anteriores, se determina que a partir de la notificación, esta sentencia: (i) expulsa del ordenamiento jurídico salvadoreño los arts. 76, 77, 78, 79, 80 y 81 LISR, en los términos antes expuestos; (ii) las declaraciones presentadas y cantidades canceladas en concepto de pago mínimo del impuesto sobre la renta, se tendrán por situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no podrán ser revisadas por la jurisdicción constitucional u ordinaria, o por la Administración Tributaria; (iii) aquellos trámites , aún pendientes, que tengan relación con el pago mínimo del

impuesto, deberán de ser resueltos por la Administración Tributaria en estricto apego a la Constitución, a lo expresado en la presente decisión y a la ley; y, (iv) todo lo expuesto por esta Sala, *no implica de manera expresa o implícita, reconocimiento alguno de la validez constitucional del proceso de producción normativa del Decreto Legislativo n° 762, del 31-VII-2014, publicado en el Diario Oficial n° 142, tomo 404, de 31-VII-2014, cuestionado en el proceso de inconstitucionalidad 96-2014.*

3. *Notifíquese* la presente resolución a todos los intervinientes.

4. *Publíquese* esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse su copia al Director de dicha institución oficial.



